



El progreso
es de todos

Mincomercio



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

Compilación de conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública por el periodo 2016

Julio de 2021





Contenido

Introducción.....	10
Prólogo	11
Forma como se realizó la compilación.....	12
Acciones propias readquiridas	13
Activos Intangibles – costos de investigación y desarrollo	15
Activos Intangibles – actividades editoriales.....	16
Activos Intangibles – registro sanitario INVIMA.....	21
Activos Intangibles – Software desarrollado internamente.....	22
Activos Medioambientales	23
Actuaciones – Revisor Fiscal.....	25
Aplicación de la excepción para el sector solidario	26
Aplicación de las NIIF en Propiedad Horizontal	28
Aplicación de NIIF a Propiedad Horizontal	30
Aplicación Impuesto Diferido.....	31
Aplicación NIIF	32
Aplicación NIIF en año de transición	33
Aplicación NIIF - Copropiedades	35
Aplicación – Normas de Aseguramiento.....	36
Aportes al fondo social de los clubes sociales.....	37
A qué grupo pertenece una ESAL cuya matriz está en el exterior	39
Asesoría – Consultoría NIIF.....	40
Aumento de capital con activos revaluados.....	41
Avalúo de Activos Fijos	45
Beneficios a empleados	46
Bienes recibidos en comodato	47
Cambio de grupo.....	48
Capitalización de costos por prestamos	50
Capitalización de costos por prestamos	51
Certificación de dividendos	53
Certificaciones – Revisor Fiscal.....	54
Clasificación de activos entre PPyE y Propiedades de Inversión.....	56
Clasificación de grupo.....	57
Clasificación de operaciones	58
Clasificación según decretos reglamentarios de la 1314 de 2009 / Estados financieros comparativos / Efectivo y equivalentes de efectivo.....	59
Clasificación según decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009	60



Clasificación según decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009	61
Clubes Deportivos.....	62
Combinación bajo control común.....	63
Cómo se deben hacer los registros de apertura de una SAS	65
Como reconocer los beneficios por pronto pago en cuotas de propiedad horizontal	66
Cómo se deben reconocer los pagos por un contrato de cesión de derechos	68
Cómo se maneja la NIIF 2 y en qué mercados se maneja.....	69
Cesantía comercial que recibe por terminación en contrato de agencia.....	70
Compensación – NIIF para las Pymes	71
Compra de vehículo por leasing operativo	72
Concesión Minera	74
Conciliación bancaria – partidas conciliatorias no identificadas	75
Condonación de Cuentas por Cobrar	76
Con qué periodicidad se deben determinar las primas quinquenales de antigüedad según NIC 19.....	77
Consejo de administración / Cuotas extraordinarias.	78
Consideración de un negocio de interés público	80
Contabilidad de Coberturas	81
Contabilidad de costos.....	84
Contabilización de títulos valores en las empresas del Grupo dos	86
Contabilización IVA.....	87
Contador y socio de la entidad	88
Copropiedades.....	89
Costos de Inventarios	92
Costos Indirectos	94
Costeo de inventarios	95
Contrato de aporte bajo condición	97
Contratos de intermediación aérea.....	98
Convenios- registro contable	100
Costos de préstamos en proyectos inmobiliarios - posibilidad de usar NIC 23 en Pymes	101
Costo de producción y de venta en el sector minero?.....	103
Cronograma y sanciones	104
¿Cuál es el manejo de los anticipos entregados a proveedores de inventarios a moneda extranjera? ..	105
¿Cuál es el manejo de los costos financieros incurridos por una concesión?	107
¿Cuál es el manejo contable de los ingresos en un contrato de mandato?.....	109
¿Cuál es el tratamiento de PPE recibidas por herencia?	110
¿Cuáles son los Estados Financieros que debe presentar una Holding?	111
Cuando la moneda funcional es el peso.....	112



Cuentas en participación.....	113
Cuentas en participación.....	114
Cuentas en participación.....	116
Cuentas en participación bajo NIIF.....	118
Cuentas por pagar en contratos de factoraje.....	119
Cupos de transporte público	121
Dación en pago	122
Depósito de garantía y cuenta por cobrar en moneda extranjera.	123
Descuentos por pronto pago – Copropiedades	126
Deterioro de valor de los activos.....	128
Deterioro de valor en cuentas por cobrar en moneda extranjera	129
Deterioro de valor de inventarios	130
Deterioro de valor en maquinaria.....	132
Deterioro de cuentas por cobrar	134
Deterioro de valor en cartera por exportaciones no pagadas.....	137
Determinación de Activos	139
Dictamen del Revisor Fiscal.....	140
Dictamen del Revisor Fiscal.....	141
Dictamen del Revisor Fiscal.....	144
Diferidos	147
Distinción entre partidas corrientes y no corrientes	148
Distribución de utilidades	149
Dividendos cuando la moneda funcional es el dólar	150
Documentos de soporte para causación de ingresos.....	151
Empresa en liquidación – Estados Financieros separados	152
En qué fecha se deben presentar EEEF bajo NIF para grupo 3	153
En qué grupo debe estar clasificada una compañía.....	155
Entidades en Ley 1116 de 2006	157
Errores.....	159
Errores.....	160
Estado de Situación Financiera de Apertura	161
Estados Financieros.....	162
Estados Financieros Certificados	163
Estados Financieros Certificados	164
Estados Financieros – Copropiedad.....	165
Estados Financieros Intermedios.....	167
Estados Financieros Intermedios.....	169



Estados Financieros – NIIF – Propiedad Horizontal.....	170
Estados Financieros.....	172
Estados financieros consolidados.....	179
Estados financieros para registro único de proponentes, contabilidad para personas naturales	180
Estados Financieros intermedios.....	182
Estados Financieros – Revisor Fiscal.....	183
Estados financieros de una sociedad en liquidación	184
Entrega de información – Contador Público	185
Evaluación de indicios del deterioro	186
Evidencia - Revisor Fiscal.....	187
Excepción de la NIIF 4	188
Fecha de corte	189
Fe Pública	190
Fideicomiso – registros contables.....	191
Firma de Estados Financieros	193
Firma de Estados Financieros	195
Fusión por absorción.....	196
Fundación - devoluciones de productos, donaciones recibidas en especie.....	198
Ganancias acumuladas.....	200
Inhabilidades – Revisor Fiscal	201
Inhabilidades – Revisor Fiscal	202
Inhabilidades – Revisor Fiscal	203
Inhabilidades – Revisor Fiscal	204
Inhabilidades – Revisor Fiscal	205
Inhabilidades – Revisor Fiscal	207
Inhabilidades – Revisor Fiscal	208
Impactos de la auditoría – Decreto 2420 de 2015.....	209
Implementación NIIF - tratamiento diferencias en utilidades.....	210
Impuesto Diferido	213
Impuesto Diferido	215
Impuesto diferido en estados financieros consolidados	216
Ingresos a través del portal web	217
Inquietudes expedición Decretos 2420 y 2496 de 2015.....	218
Instrumentos Financieros – cuentas por pagar entre vinculados	222
Instrumentos Financieros – Cuenta por cobrar y pagar	225
Instrumentos Financieros – Sección 11 y 12	226
Intangibles – programas informáticos	227



Inventarios en empresas de servicios grupo 2	228
Inversiones en empresas en proceso de extinción de dominio	230
Inversiones	231
Inversión extranjera	233
Inversiones en fiducias	235
Inversión suplementaria	236
Inventarios	238
Inventarios en el ESFA	240
Inventarios tasa de cambio usada en productos importados	243
Inventarios en una compañía que hace intermediación aduanera	244
IVA descontable en PPE	245
Leasing Financiero	246
Limite – Revisorías Fiscales.	247
Los cambios en estados financieros deben ser aprobados por asamblea y enviados nuevamente a la superintendencia	248
Manejo bajo NIIF Pymes de una inversión que tiene varios aportantes	249
Manejo de cargos diferidos y de anticipos entregados	252
Manejo de cartera y aportes de acuerdo con el Decreto 2496	254
Manejo del Superávit por método de participación en el ESFA	255
Manejo excedentes - ESAL	256
Medición de inventarios importados, medición de terrenos ajenos e impuestos diferidos en Pymes	257
Medición posterior de Inversiones en acciones	260
Medios de prueba para contabilidad y documentos de soporte	261
Métodos de depreciación	262
Método de participación	263
Método de Participación	265
Método de Participación – Efecto por conversión.	267
Método de Participación en Negocios Conjuntos	268
Método de Participación y Propiedad, Planta y Equipo	270
Migración de saldos del balance	272
Modelo de revaluación PPE	274
Negocio en Marcha	275
NIA 200 – revisoría fiscal	277
Nombramiento - Auditor	278
Normas de Aseguramiento	279
Notarias – NIIF	281
Obligaciones del Contador Público	283



Obligaciones del Contador Público.....	284
Orientación Técnica No. 16.....	285
Pagos de honorarios - abogados - centro de conciliación.....	288
Pagos en especie – Contadores Públicos.....	289
Papeles del comerciante.....	290
Papeles de trabajo – Auditoría Externa.....	291
Pasivo Financieros, contingencias y provisiones.....	292
Pasivo pensional.....	293
Pasos para adoptar las Pymes en Colombia.....	295
Permanencia.....	297
Persona Natural Comerciante - activos.....	298
Persona Natural- Cuenta contable para utilidades.....	299
Persona Natural - NIIF.....	300
Persona natural comerciante - Estados Financieros.....	301
Periodo de transición y aplicación de las NIIF para grupo 3.....	302
Políticas y estimaciones.....	304
Póliza de Seguro.....	305
Preguntas varias de Inventarios, e implementación de NIIF.....	306
Preguntas varias sobre la implementación de NIIF en grupo 1.....	309
Presentación de EEFF en cierres especiales.....	312
Presupuesto.....	313
Procedimiento de Consolidación.....	314
Propiedades de inversión, arrendamientos, e inventarios.....	315
Propiedades de Inversión.....	317
Propiedades de Inversión.....	318
Propiedad de Inversión – deterioro de valor.....	319
Propiedad horizontal.....	320
Propiedad horizontal.....	322
Propiedad horizontal - implementación de NIIF.....	324
Propiedad horizontal - implementación de NIIF.....	326
Propiedad horizontal - tratamiento contable y presupuestal de excedentes.....	327
Propiedad horizontal – venta de zonas comunes.....	329
Propiedad horizontal - implementación de NIIF.....	330
Propiedad horizontal – fondo de imprevistos.....	331
Propiedad horizontal - excedentes.....	333
Propiedad horizontal – consultas sobre responsabilidades.....	334
Propiedad horizontal - responsabilidad del contador.....	336



Propiedad horizontal – clasificación.....	338
Propiedad, Planta y Equipo.....	339
Propiedad, Planta y Equipo.....	341
Propiedad, Planta y Equipo.....	342
Propiedad, Planta y Equipo y activos disponibles para la venta	343
Propiedad, Planta y Equipo en NIIF.....	345
Propiedad, Planta y Equipo –empresas grupo 3	346
Propiedad, Planta y Equipo – Propiedad de Inversión	348
Provisiones.....	349
Provisión de Renta.....	350
Reconocimiento bonificación a empleados.....	351
Reconocimiento de bonos emitidos por entidades extranjeras	352
Reconocimiento de Dividendos	353
Reconocimiento de Ingresos	354
Reconocimiento de la Propiedad, Planta y Equipo bajo NIIF Pymes.....	356
Reemisión de Estados Financieros	357
Regalías	360
Registro contable de Activos y Pasivos no reconocidos	362
Registro contable de la distribución de utilidades.....	364
Registros contables de los negocios de cuarta generación	365
Registros de proveedores y caja menor	370
Registro de retenciones en la fuente – Unión temporal.....	372
Reinversión de excedentes en NIIF.....	373
Responsabilidad de Centro de Servicios Compartidos en el exterior	376
Revalorización del Patrimonio.....	379
Revisor Fiscal - Firma de dictamen	380
Revisor Fiscal - obligatoriedad.....	382
Revisor Fiscal - nombramiento	384
Revisor Fiscal - nombramiento	385
Revisor Fiscal - nombramiento	386
Revisor Fiscal - obligatoriedad.....	387
Revisor Fiscal - obligatoriedad.....	388
Revisor Fiscal - obligatoriedad.....	389
Revisor Fiscal – opinión NIIF	390
Revisor Fiscal - obligatoriedad.....	391
Revisor Fiscal – estados financieros grupo 3	393
Revisor Fiscal- reelección	395



Revisoría Fiscal - obligatoriedad	396
Revisor Fiscal - reelección	397
Revisor Fiscal - ESE	398
Revisor Fiscal	399
Revisor Fiscal - renuncia	400
Revisor Fiscal suplente	401
Revisor Fiscal - inhabilidad	402
Revisor Fiscal – valores agregados	404
Revisor Fiscal – Copropiedad	406
Revisor Fiscal en fundaciones	409
Revisor Fiscal – Propiedad Horizontal	411
Revisor Fiscal - inhabilidad	412
Revisor Fiscal – obligación de entregar información	413
Saldos a favor en cuentas de exportaciones	414
Sanciones por no aplicar NIIF	415
Seguros - Arrendamiento Financiero	416
Servicio de mantenimiento	417
Sociedad en Liquidación	418
Software contable	419
Software Contable	420
Subvención	421
Tratamiento de vacaciones anticipadas bajo NIIF	422
Valor intrínseco como valoración de Inversiones	424
Participantes en la elaboración de la compilación	425



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 sexto 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.

En los últimos seis (6) años se generan más de mil cien conceptos en promedio por año, de diversas inquietudes de los peticionarios, y son de consulta permanente, aquí se relacionan la cantidad de conceptos emitidos por año¹:

Año	Conceptos
2010	347
2011	323
2012	386
2013	427
2014	758
2015	1080

Año	Conceptos
2016	991
2017	1086
2018	1141
2019	1231
2020	1173

El trabajo de compilación de los conceptos del año 2016, permite a los contadores públicos, firmas de contadores y en general a todos los interesados que ubiquen de manera oportuna el concepto de su interés, tener una lectura de conceptos seleccionados y enriquecer sus conocimientos en normas contables, de revisoría fiscal, de contabilidad e información financiera y normas de aseguramiento.

Las compilaciones, reúnen los conceptos que tienen mayor consulta, interés y relevancia para la profesión, organizados alfabéticamente para mayor facilidad del consultante.

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 (2018-2021)

Miguel Ángel Díaz Martínez
Equipo de apoyo del CTCP

¹ Tomado del informe de gestión 2020 <https://www.ctcp.gov.co/que-es-el-ctcp/sesiones/informes-de-gestion>

Prólogo

En su creación, a través del artículo 29 de la ley 43 de 1990, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) fue concebido como un organismo permanente, encargado de la orientación técnica científica y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.

La misma ley en el párrafo de artículo 7° le asignó al CTCP la función de complementar y actualizar las normas de auditoría de aceptación general. El numeral 4° del artículo 8° obligó a los Contadores Públicos a cumplir con las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión, es decir, la Junta Central de Contadores y el CTCP.

Con la sentencia C530 de 2000 fueron declarados inexecutable los contenidos del párrafo de artículo 7° y el numeral 4° del artículo 8°, porque la ley le estaba atribuyendo un poder normativo privativo del legislador, dejando prácticamente sin alma al CTCP, al eliminar el carácter vinculante de sus opiniones. Algo que desde 1990 fue un aporte importante para el desarrollo de la profesión contable con el ánimo de que un organismo con carácter de autoridad pudiera orientar a la Contaduría Pública como práctica social, así como a la contabilidad y la auditoría como objeto del conocimiento, lo cual fue respetado y reconocido siempre por la comunidad contable.

Siguen vigentes dos normas de mucho trasfondo, pero a las cuales no se acude en caso de controversias o de apoyo, como es la de resolver todo disenso técnico entre Contadores Públicos, en el artículo 56; y servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, en el numeral 3° del artículo 33.

Pero los contadores no acudimos al CTCP para resolver controversias técnicas, ni el Estado lo consulta para el desarrollo de la profesión contable; y a pesar de la claridad normativa que se acaba de explicar esto no fue suficiente para la consolidación del CTCP.

En algún momento la Junta Central de Contadores también se dedicó a resolver controversias entre contadores mediante la respuesta de consultas; algo que tuve la oportunidad de cambiar con mis compañeros cuando presidí el órgano disciplinario, porque consideraba que desarrollando una función que no le había dado la ley, además de extralimitar sus funciones, perdía independencia y objetividad constituyéndose en juez y parte, al anticiparse con sus respuestas cuando se presentaba alguna diferencia entre colegas.

Es la ley 1314 y su reglamentación a través de los Decretos 691 de 2010 y 3567 de 2011 el marco normativo con base en el cual se han ido presentando avances importantes para consolidar las funciones del CTCP, al definirlo como un organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Por lo anterior, a partir de la Ley 1314 la doctrina contable tiene mayor fundamento como elemento interpretativo tanto en lo sustancial como en lo procedimental, en cabeza del CTCP, porque con la decisión de la sentencia C530 de 2000 estuvo divagando entre Pronunciamientos y Orientaciones para encontrar un norte que le permitiera definir su propio horizonte de acción.

En tal sentido la Ley 1314 y su reglamentación definieron el camino del papel que debe cumplir el CTCP y quedó facultado para revisar las normas, además proponer al gobierno la expedición, principios, interpretaciones y guías de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de información; además de considerar las recomendaciones que hagan a sus proyectos la DIAN, Superintendencias, organismos de diseño y manejo de la política económica.

Por lo anterior, como contexto del trasiego del CTCP desde su creación, tiene la importancia necesaria la edición compilada de los conceptos que presenta el CTCP a la comunidad contable, a partir de las consultas que le formulan la misma comunidad contable y los usuarios de la información desde 2016 como una guía para resolver inquietudes y tomar decisiones.

Luís Alonso Colmenares Rodríguez
Ex presidente del CTCP año 2010 a 2013

Forma como se realizó la compilación

El proceso de compilación consistió en la selección, depuración, y clasificación de los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP durante el año 2016.

Inicialmente se trabajó en coordinación entre Mauricio Ávila Rincón y Miguel Ángel Díaz Martínez por parte del CTCP y los estudiantes de la asignatura de Regulación Profesional, de la carrera de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana.

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

- Obtención de todos los archivos en formato Word (942 conceptos) por parte del CTCP;
- Distribución de los archivos a compilar entre 21 estudiantes;
- Los conceptos relacionados con traslados a otras entidades, fueron retirados de la compilación;
- Los conceptos que tenían como objetivo simplemente referenciar otro(s) concepto(s), fueron retirados de la compilación; y
- Los conceptos donde el CTCP no tenía competencia, o fueron anulados, han sido retirados de la compilación.

Realizada la depuración anterior, por parte de cada compilador, se analizó la pertinencia e importancia para la comunidad contable en general, para lo cual se utilizó el archivo modelo de compilación, y se incorporaron los conceptos compilados dentro del documento, el cual fue entregado al CTCP, para su análisis, depuración, edición y publicación en la página web de la entidad.

La siguiente tabla resume el proceso de compilación realizado a los conceptos emitidos en el año 2016, que alcanzó un 68% del total de conceptos:

ANÁLISIS PROCESO DE COMPILACIÓN CONCEPTOS 2016								
Traslados	Referencia	Repetido	Norma anterior	Anulados	Falta compet.	Otros	Compilados	Total Archivos
132	118	18	12	9	4	10	639	942

Dentro de los aspectos relevantes considerados en este proceso de compilación, se destacan la eliminación de los párrafos introductorios, la corrección de errores ortográficos, supresión de frases o palabras que no se consideran relevantes en la compilación, y se ha colocado un “(...)”, que identifica que se ha suprimido texto.

El anterior trabajo, se realizó tanto en la pregunta del consultante como en la respuesta emitida por parte del CTCP, por lo que si alguien está interesado en revisar el concepto original, podrá realizar dicha labor ingresando al sitio www.ctcp.gov.co, enlace conceptos, y allí en el motor de búsqueda, buscar la respectiva consulta.

Por último, se ha asignado un título a la consulta, se incorporaron en un documento unificado, y se han clasificado en orden alfabético, con el objetivo que sean útiles a la comunidad en general. La revisión final del documento y coordinación del trabajo también fue acompañada por parte del consejero Leonardo Varón García.

Mauricio Ávila Rincón

Profesor de Regulación Profesional – Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana

Acciones propias readquiridas

Concepto	Pregunta
2016-0079	<i>¿La reserva obligatoria “Reserva para readquisición de acciones” en la preparación del ESFA se debe clasificar y revelar en la cuenta “Otras reservas”?</i> <i>¿Qué son “Acciones propias en cartera” en el contexto de las NIIF? ¿El rubro “Acciones propias en cartera” es sinónimo o equivalente de “Acciones propias readquiridas”?</i> <i>¿Las Acciones Propias Readquiridas (cuenta de naturaleza débito) se debe presentar en la preparación del ESFA como factor de resta de la cuenta del patrimonio “Capital emitido”?</i> <i>¿Se podrían presentar las Acciones Propias Readquiridas con su naturaleza débito en la cuenta patrimonial “Acciones propias en cartera”?</i> <i>¿Se podrían presentar las Acciones Propias Readquiridas como factor de disminución de la cuenta patrimonial “Otras reservas”?</i> <i>¿El artículo 88 del Decreto 2649 de 1993 ha sido derogado o no de acuerdo a lo previsto en el artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015?</i>

Respuesta

(...) Una entidad puede utilizar la cuenta -Otras reservas- que propone en su consulta, pues en las NIIF no se establecen denominaciones específicas para las cuentas. Más bien, se requiere que los diferentes componentes del patrimonio sean separados en los estados financieros o en las notas.

En el contexto de las NIIF plenas (NC 32 párrafos 33 y 34) y NIIF Pymes (sección 22 párrafo 22.16), las acciones en cartera son equivalentes a lo que en Colombia se venía denominando como acciones en tesorería o acciones propias readquiridas.

Grupo 1 NIC 32 “Acciones propias en cartera

33. Si una entidad readquiriese sus instrumentos de patrimonio propios, el importe de las “acciones propias en cartera” se deducirá del patrimonio.

No se reconocerá ninguna pérdida o ganancia en el resultado del ejercicio derivada de la compra, venta, emisión o amortización de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Estas acciones propias podrán ser adquiridas y poseídas por la entidad o por otros miembros del grupo consolidado. La contraprestación pagada o recibida se reconocerá directamente en el patrimonio.

34. El importe de las acciones propias poseídas será objeto de revelación separada en el estado de situación financiera o en las notas, de acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros. La

entidad suministrará, en caso de recompra de sus instrumentos de patrimonio propios a partes relacionadas, la información a revelar prevista en la NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.

GA36 Con independencia de la razón por la que se haya procedido a readquirirlos, los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no podrán ser reconocidos como activos financieros. El párrafo 33 exige que una entidad que readquiera sus instrumentos de patrimonio propio, los deduzca del patrimonio. No obstante, cuando la entidad posea sus instrumentos de patrimonio propios en nombre de terceros (por ejemplo, una entidad financiera tiene sus propias acciones por cuenta de un cliente), existe una relación de agencia y por consiguiente, estas tenencias no se incluirán en el estado de situación financiera de la entidad.”

Grupo 2 Sección 22 “Acciones propias en cartera

“22.16 Las acciones propias en cartera son instrumentos del patrimonio de una entidad que han sido emitidos y posteriormente readquiridos por ésta. Una entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera. La entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias en cartera.”

La norma para las NIIF plenas (NIC 32 párrafos 33 y 34) y NIIF Pymes (sección 22 párrafo 22.16), describe que las acciones propias en cartera se deben restar del patrimonio, pero no

específica de qué cuenta. En consecuencia, para efectos de registro se podrán seguir utilizando cuentas separadas, siempre que se cumpla el requerimiento de presentar las acciones en tesorería como un factor de resta de la respectiva reserva.

No existe ningún inconveniente en utilizar la misma cuenta de naturaleza débito, siempre que se tenga en cuenta que para efectos de presentación las acciones en tesorería se presentan como un factor de resta del patrimonio, esto es de la reserva.

El artículo 88 del Decreto 2649 de 1993, referido a los Aportes Propios Readquiridos o Amortizados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015 quedó derogado, pues este artículo establece que el Decreto 2649 de 1993, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan, y el tema de acciones propias readquiridas está regulado para los grupos 1 y 2 en la NIC 32 y en la Sección 22 de la NIIF Pymes, lo cual quedó incorporado en el Decreto 2420 de 2015 en los anexos 1 (Grupo 1) y 2 (Grupo 2).

Artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015

“El Decreto 2649 de 1993, además lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan”.

No obstante, lo anterior, la entidad deberá considerar lo establecido en los artículos 396 y 417 del Código de Comercio, que se refieren a

la Adquisición de Acciones Propias en las Sociedades Anónimas:

“Artículo 396. Adquisición de acciones propias en la sociedad anónima. La sociedad anónima no podrá adquirir sus propias acciones, sino por decisión de la asamblea con voto favorable de no menos del setenta por ciento de las acciones suscritas.

Para realizar esa operación empleará fondos tomados de las utilidades líquidas, requiriéndose, además, que dichas acciones se hallen totalmente liberadas. Mientras estas acciones pertenezcan a la sociedad, quedarán en suspenso los derechos inherentes a las mismas.

La enajenación de las acciones readquiridas se hará en la forma indicada para la colocación de acciones en reserva”.

Artículo 417. Adquisición de acciones propias de la sociedad anónima - medidas. Con las acciones adquiridas en la forma prescrita en el artículo 396 podrá tomar la sociedad las siguientes medidas:

- 1) Enajenarlas y distribuir su precio como una utilidad, si no se ha pactado en el contrato u ordenado por la asamblea una reserva especial para la adquisición de acciones, pues en este caso se llevará el valor a dicha reserva;*
- 2) Distribuir las entre los accionistas en forma de dividendo;*
- 3) Cancelarlas y aumentar proporcionalmente el valor de las demás acciones, mediante una reforma del contrato social;*
- 4) Cancelarlas y disminuir el capital hasta concurrencia de su valor nominal, y*
- 5) Destinarlas a fines de beneficencia, recompensas o premios especiales.*

Parágrafo. Mientras estas acciones pertenezcan a la sociedad quedan en suspenso los derechos inherentes a las mismas”. (...)

Activos Intangibles – costos de investigación y desarrollo

Concepto	Pregunta
2016-0776	<i>“Una Empresa con fines de lucro cuya actividad económica es la importación, producción, comercialización y distribución de productos agro, tiene un laboratorio en el cual realiza actividades y procesos de investigación y desarrollo sobre productos como material primas adquiridas las cual se utilizan para realizar productos formados para la venta, la Empresa tiene unos costos vinculados al proceso de investigación y desarrollo que al culminar las etapas de reconocimiento del producto por condiciones de mercado define viabilidad económica, los cuales una vez cumplen los requisitos de efectividad y viabilidad son producidos para comercializar, los cuales obtienen permiso del ICA para su distribución, comercialización y maquila, por lo anterior se consulta:</i> <i>¿La Empresa puede capitalizar los costos vinculados al activo intangible al momento de definir viabilidad económica, teniendo en cuenta los beneficios futuros y su costo se puede medir con fiabilidad?”</i>

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 NIF para las PYMES.

De acuerdo con lo normado en el párrafo 18.2 y 18.14 de la Sección Activos Intangibles de la NIIF para las PYMES, un activo intangible es:

Párrafo 18.2 “...un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o*
- (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos*

derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.” (Negrilla fuera de texto).”

Párrafo 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 NIIF.”*

Por lo anterior y de acuerdo con la información suministrada por el consultante no podrá capitalizarse los costos vinculados con la fase de investigación y desarrollo de los activos intangibles.

Ahora bien, este consejo se ha pronunciado en otros conceptos sobre aspectos relacionados por la generación interna de activos intangibles: por ejemplo, conceptos: 2016-014, 2016-235, 2015-048, 2015-138 y 2015-618, (...)

Activos Intangibles – actividades editoriales

Concepto	Pregunta
2016-0541	<i>“(…) Una empresa perteneciente al grupo 2, del sector económico editorial, adquirió contenidos educativos universales en formato digital, para estudiantes en edad escolar desde preescolar hasta secundaria. La operación económica se realizó a través del pago por la cesión de derechos de autor debidamente registrados ante la DNDA (Dirección Nacional de Derechos de Autor), (…)</i> <i>Los contenidos adquiridos, fueron complementados con soporte lógico (software) en entorno web, que permite ofrecer tutorías y ayudas de asistencia virtual para optimizar el uso de los libros digitales, con recursos pedagógicos de enseñanza-aprendizaje como simuladores, videos, OVA (objeto virtual de aprendizaje), chat educativo interactivo, propuesta curricular educativa y de evaluación al estudiante, finalizando con el proceso y emisión de boletines académicos.</i> <i>Por estrategia del modelo de negocio, la entidad adquiere con proveedores del exterior, el licenciamiento masivo por períodos anuales, del acceso a contenidos y recursos pedagógicos pertinentes a cada grado escolar, que proporcionen profundidad en el conocimiento de la formación educativa, a los estudiantes de las instituciones que utilizan su plataforma.</i> <i>Además, se proporciona a las instituciones educativas, soporte técnico web, alojamiento y administración de la información en el entorno web de la plataforma, durante el proceso de apropiación de la herramienta tecnológica y durante el período contractual que usualmente es por tres años escolares o más.</i> <i>A la fecha de adopción del nuevo marco normativo de la entidad, el valor acumulado de la inversión inicial de los contenidos y las adiciones sustanciales por erogaciones para las funcionalidades ofrecidas en el entorno web de la plataforma educativa, representa la mayor parte de sus activos totales, habiéndose amortizado lo correspondiente a los licenciamientos anuales con proveedores del exterior y demás partidas pertinentes. Este es el único activo del cual la entidad percibe sus ingresos de actividades ordinarias.</i> <i>Expuesto el caso, dirijo la motivación de mi consulta en los siguientes aspectos:</i> <i>En la transición a las NIIF bajo el marco normativo para el grupo 2 PYMES. ¿Es apropiado para la entidad, reconocer el activo intangible en aplicación del párrafo 2?15 de la sección 2 (..) y el párrafo 18.4 de la sección 18 (…)?</i> <i>¿Es apropiado para la entidad, crear una política contable sustentada en el juicio de la Gerencia en aplicación del párrafo 10?4 de la sección 10 (...), con la cual se busca dar lugar a información relevante y fiable, toda vez que el activo representa la mayor parte de los activos de la entidad y genera los ingresos de actividades ordinarias del período sobre el cual se informa?</i> <i>Si la respuesta al numeral 2 es afirmativa. ¿Es apropiado que la entidad aplique lo contemplado en el párrafo 2.35 de la sección 2 (principios generales de reconocimiento y medición), el cual a su vez nos remite a la guía proporcionada en los párrafos 10.4 y 10.5 de la sección 10 (...), para decidir sobre la política contable apropiada aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición?</i> <i>(…) ¿Es apropiado que la entidad, en aplicación de los párrafos 10?5(a) y 10.5(b) (sic) de la sección 10 (...), dé el tratamiento contable a su activo intangible conforme lo indicado en los párrafos 17.6 y 17.16 de la sección 17 (...)? Lo anterior, en aras de reflejar el consumo de los beneficios económicos del activo por componentes, toda vez que tienen vidas útiles esperadas diferentes, tales como:</i>



Concepto	Pregunta
	✓ Los licenciamientos de acceso a contenidos de proveedores del exterior (Periodicidad anual) ✓ Los servicios anticipados de dominio web (periodicidad hasta de 3 años) ✓ Otros servicios informáticos asociados, como funcionalidades de chat interactivo, que, por el modelo de negocio, deben adquirirse con períodos de duración diferentes. ✓ Los libros en formato digital, adquiridos inicialmente con transferencia de titularidad de derechos de autor. ✓ Las adiciones a los contenidos digitales, pagadas a profesionales pedagógicos, mediante contrato de encargo de obra. ✓ La adición del soporte lógico (software) pagado a profesionales de sistemas, mediante contrato de encargo de obra, para complementar el uso de los contenidos digitales y proporcionar las diferentes funcionalidades en el entorno Web de la comunidad virtual educativa. ✓ El registro de propiedad del nombre comercial del dominio web, ante la superintendencia de industria y comercio, que constituye para la entidad, la marca de su producto líder. ✓ El registro de propiedad de otros signos distintivos que complementan el reconocimiento del portal educativo ante nuestro mercado objetivo. ¿Es apropiado que la entidad, estime la vida útil de su activo intangible en 50 años, contados a partir de la realización, divulgación o publicación de la obra, conforme el artículo 21 de la ley 23 de 1982, que establece la protección de los derechos de autor en Colombia? Lo anterior, en aplicación del párrafo 18.19 de la sección 18 (...) y teniendo en cuenta que la entidad espera utilizar el activo por tiempo indefinido, al ser éste, su activo generador de ingresos por actividades ordinarias. ¿Qué tratamiento debería dar la entidad a los pagos de honorarios de ingenieros desarrolladores y a los profesionales pedagógicos que de manera exclusiva y por contratos de obra por encargo, realizan las mejoras sustanciales del activo, tales como creación de módulos en la plataforma, creación de recursos didácticos y/o contenidos pedagógicos propios, que son adicionados a la plataforma para dotar a la institución educativa de herramientas variadas de enseñanza a los alumnos? ¿Es apropiado para la entidad, establecer su política contable de reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias, aplicando el párrafo 23.8 (...) en aras de reflejar la esencia económica del acuerdo sobre la forma? Esto es, una venta de múltiples elementos: Una venta de bienes (los contenidos educativos universales para chicos en edad escolar desde preescolar hasta secundaria, en formato digital y con acceso Web) y servicios (servicios de actualización de los contenidos y funcionalidades del entorno Web, alojamiento y custodia de la información del cliente, soporte técnico web, así como procesamiento y emisión de boletines académicos de la institución) (...)"

Respuesta

(...) **En la transición a las NIIF bajo el marco normativo para el grupo 2 PYMES. ¿Es apropiado para la entidad, reconocer el activo intangible (...)?**

El párrafo 35.7 de la NIIF para las PYMES establece:

"(...) (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES (...)"

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante ya que el activo en cuestión, cumple con la definición de activo intangible del párrafo 18.4

de la NIIF para las PYMES deberá ser reconocido en el Estado de Situación Financiera de Apertura, y podrá usar las exenciones de los literales c y d del párrafo 35.10 de la misma norma.

“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” subrayado fuera de texto.

De acuerdo con la información suministrada y lo establecido en el párrafo 13.14 y 18.14 de la NIIF para las PYMES, la entidad podrá considerar el desembolso de los gastos relacionados con el soporte y complemento de los contenidos didácticos como parte del inventario por prestación de servicios, dado al objeto social de la entidad.

13.14 *“En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción.*

Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido.

Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.”

¿Es apropiado para la entidad, crear una política contable sustentada en el juicio de la Gerencia (...), con la cual se busca dar lugar a información relevante y fiable, toda vez que el activo representa la mayor parte de los activos de la entidad y genera los ingresos de actividades ordinarias del período sobre el cual se informa?

Si la respuesta al numeral 2 es afirmativa. ¿Es apropiado que la entidad aplique lo

contemplado en el párrafo 2.35 (...), para decidir sobre la política contable apropiada aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición?

¿Es apropiado que la entidad, (...), dé el tratamiento contable a su activo intangible (...)? Lo anterior, en aras de reflejar el consumo de los beneficios económicos del activo por componentes, toda vez que tienen vidas útiles esperadas diferentes, tales como: (...)

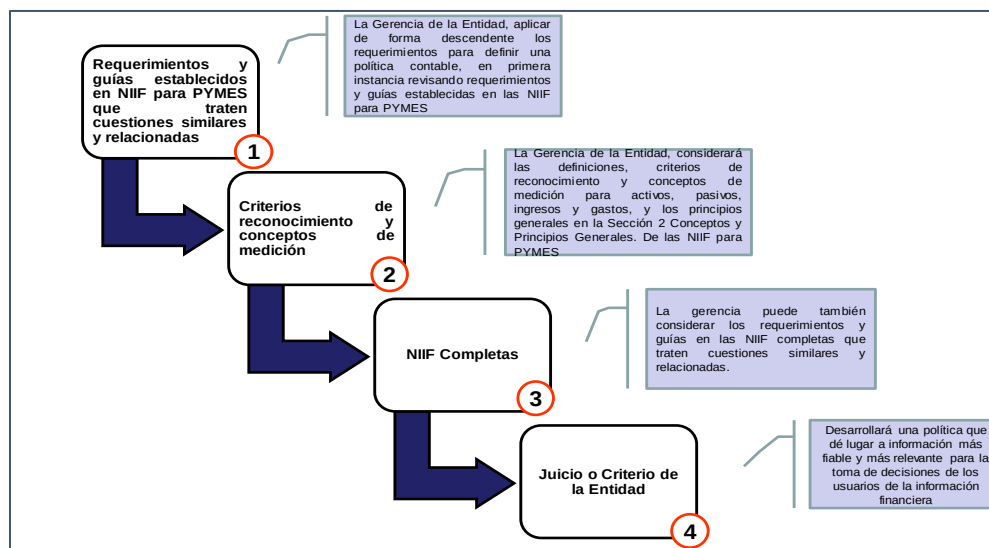
Las políticas contables son del resorte de cada entidad. Sin embargo, su definición debe ser lo suficientemente detallada como para establecer las reglas bajo las cuales se dará aplicación a los nuevos marcos técnicos normativos.

Las políticas son las reglas y procedimientos que la entidad debe establecer con el fin de garantizar que los estados financieros contengan información coherente y consistente, y su grado de detalle dependerá de las circunstancias de la misma.

En el caso citado en la consulta, en efecto es necesario que en la política de los activos intangibles se establezcan aspectos como el modelo de medición, el umbral a partir del cual se cargará un elemento al activo intangible, la vida útil, el método de amortización, etc.

Estos elementos y los demás que la entidad considere necesarios, deben incluirse para estandarizar los criterios internos para el reconocimiento, la medición y la presentación de los elementos de los estados financieros, siempre y cuando se encuentren alineados a los requerimientos exigidos por los nuevos marcos normativos.

De otra parte en caso de que la Entidad, observe que una transacción u otro suceso o condición no se trate específicamente en las NIIF para PYMES, podrá aplicar de forma descendente los requerimientos contemplados en los párrafos 10.3 a 10.6, en la cual se establece la Jerarquía en la aplicación de una política contable que en resumen es:



¿Es apropiado que la entidad, estime la vida útil de su activo intangible en 50 años, contados a partir de la realización, divulgación o publicación de la obra, (...) y teniendo en cuenta que la entidad espera utilizar el activo por tiempo indefinido, al ser éste, su activo generador de ingresos por actividades ordinarias.

Establecer la vida útil² de un activo, corresponde a una decisión de política contable de la entidad, pero sí está en obligación de suministrar la vida económica³ residual del activo. De lo contrario, el preparador de la información financiera podría errar al establecer una vida útil que vaya más allá del tiempo que puede durar el activo

De acuerdo con los párrafos 18.20, 18.21, (...) de la NIIF para las PYMES establecen:

“18.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse con fiabilidad se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años. Periodo y método de amortización

18.21 Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de

un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo”

“Vida útil El periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.”

Con base en lo anterior, y de acuerdo con la situación planteada por el consultante, el activo intangible se debe amortizar de acuerdo con su vida útil, para lo cual se deberá tener en cuenta lo señalado en el Párrafo 18.19 de la NIIF para las PYMES.

Ahora bien, este consejo no tiene la competencia para determinar la vida útil de los activos intangibles para la entidad y por tal razón, la entidad debe aplicar el juicio profesional, considerando los requerimientos del párrafo 18.20, en el cual sí la entidad puede establecer de forma fiable la vida útil será la definida considerando los conceptos de fiabilidad, de lo contrario será máximo 10 años a juicio de la gerencia de la Entidad.

En consecuencia, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el párrafo 18.20 de la NIIF para las PYMES:

“Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se supondrá que la vida útil es de diez años.”

² Indistintamente:

(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 la entidad.

³ Indistintamente:

(a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o

(b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, al no ser posible determinar con fiabilidad el tiempo que el activo intangible va a generar beneficios económicos futuros se supondrá una vida útil de 10 años, en caso contrario, podrá amortizarse a los 50 años mencionados por el consultante.

¿Qué tratamiento debería dar la entidad a los pagos de honorarios de ingenieros desarrolladores y a los profesionales pedagógicos que de manera exclusiva y por contratos de obra por encargo, realizan las mejoras sustanciales del activo, tales como creación de módulos en la plataforma, creación de recursos didácticos y/o contenidos pedagógicos propios, que son adicionados a la plataforma para dotar a la institución educativa de herramientas variadas de enseñanza a los alumnos?

En cuanto a los honorarios de los ingenieros desarrolladores y profesionales pedagógicos para determinar el reconocimiento contable debemos traer a colación el siguiente párrafo de la NIIF para las PYMES:

13.14 *“En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.*

La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido.

Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.”

Por lo que, podrá capitalizarse los honorarios de los ingenieros y profesionales desarrolladores como mayor valor de los inventarios, ya que será un servicio que va a generar beneficios económicos futuros.

¿Es apropiado para la entidad, establecer su política contable de reconocimiento de

ingresos por actividades ordinarias, aplicando el párrafo 23.8 (...) en aras de reflejar la esencia económica del acuerdo sobre la forma? Esto es, una venta de múltiples elementos: Una venta de bienes (los contenidos educativos universales para chicos en edad escolar desde preescolar hasta secundaria, en formato digital y con acceso Web) y servicios (servicios de actualización de los contenidos y funcionalidades del entorno Web, alojamiento y custodia de la información del cliente, soporte técnico web, así como procesamiento y emisión de boletines académicos de la institución).

En cuanto al reconocimiento de los ingresos, este consejo considera que corresponden a ingresos por prestación de servicios, ya que no se transfiere ningún bien. Ahora bien, para el reconocimiento y la medición del ingreso debe analizarse lo establecido en el párrafo 23.14 de la NIIF para las PYMES.

“Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.*
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.*
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.*
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad”*

Por lo anterior, cuando el colegio recibe el dinero, deberá reconocerlo como un anticipo de clientes (cuenta pasiva) y en la medida que sea prestado el servicio se reconocerá el ingreso, teniendo en cuenta lo señalado en las normas antes mencionadas. (...)

Activos Intangibles – registro sanitario INVIMA

Concepto	Pregunta
2016-0911	<i>“Si una empresa adquiere el registro sanitario INVIMA para comercializar sus productos de suplementos naturales, se debe realizar la medición inicial y posterior en el:</i> <i>a. Gasto</i> <i>b. Inventario subcuenta</i> <i>c. Intangible</i> <i>Este registro tiene una duración de 10 años y adicional se puede comercializar por eso inicialmente considere que era factible registrarlo como inventario”</i>

Respuesta

(...) Teniendo en cuenta que no se indica en la consulta a qué grupo pertenece la entidad, asumiremos que hace parte del Grupo 1 y aplica por lo tanto las NIIF completas.

Es claro que el costo incurrido por el registro sanitario afecta la producción.

Sin embargo, no puede relacionarse el ciclo productivo con el costo incurrido por ese concepto, puesto que, como bien lo expresa la consultante, el registro tiene una duración de largo plazo. Habría entonces que analizar la naturaleza de este costo, para establecer su clasificación.

En primera instancia, el costo parece cumplir los requerimientos para considerarse como activo, incluidos en el párrafo 4.44 del Marco Conceptual para la Información Financiera. Es decir, que haya probabilidad de beneficios económicos y una medición fiable del valor.

Considerando que el registro sanitario corresponde a un monto específico, no habría inconveniente para determinar su valor. En cuanto al beneficio económico, puede ser obtenido utilizando la autorización para la comercialización de los productos a los que se refiere, o como lo indica la consultante, vendiéndolo a un tercero.

Superado el interrogante de si se trata de un activo, habría que establecer de qué tipo de activo se trata. Como ya ese indicó, a pesar

de que hay una relación indiscutible con el costo de producción del inventario, puesto que es un pago necesario para que se pueda realizar la producción y la comercialización posterior, no puede cargarse el costo incurrido en el registro al inventario, por la razón expuesta al inicio de esta respuesta.

En estas circunstancias, es necesario recurrir al párrafo 8 de la NIC 38, que define un activo intangible en los siguientes términos:

“Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.”

La misma norma establece la identificabilidad como la posibilidad de separar el activo de los demás activos de la entidad o de ejercer derechos legales provenientes del activo. En el caso del registro sanitario, se cumple la condición de identificabilidad, a pesar de que se trate de un activo que está atado al proceso de desarrollo y comercialización de un producto.

En consecuencia, el CTCP considera que el registro sanitario debe tratarse como un intangible, ser amortizado durante el tiempo de autorización concedido, sometido a prueba de deterioro y cargada su amortización al costo de producción, si se trata de un proceso productivo; de lo contrario, la amortización debería afectar el costo de ventas y el inventario, dependiendo de si el producto está en existencia o ha sido vendido. (...)

Activos Intangibles – Software desarrollado internamente

Concepto	Pregunta
2016-0841	<i>“Una empresa dedicada al desarrollo y comercialización de un sistema financiero y contable, este consta de diferentes módulos debidamente licenciados, pero conforme a la sección 18 de NIIF para Pymes, los desarrollos internos de intangibles no da lugar a reconocerlos como un intangible y se debe llevar al gasto, pero si son licencias que forman parte fundamental del desarrollo y ejercicio de mi actividad económica debería entonces reconocerlas como Inventarios? y si es así como hacer si una misma licencia se puede vender a más de un cliente es indispensable definir cuantas veces podré vender dicha licencia?</i> <i>¿Es posible activar como intangibles los desarrollos que complementen un programa o módulo inicial o también deberá llevarse al gasto?, que pasa con los programas contables y financieros que se desarrollan a la medida de una empresa? como reconocer que tipo de activo es?”.</i>

Respuesta

(...) los gastos de investigación y desarrollo no son capitalizables en el caso de las entidades que apliquen la NIIF para las PYMES.

En principio el software cumpliría con la definición de activo intangible. Sin embargo, por ser un activo generado internamente, no se puede activar y todos los costos incurridos para su desarrollo se deben llevar directamente a resultados.

Si la entidad produce y vende licencias “genéricas” de software, difícilmente se podría utilizar el tratamiento contable que se establece en la Sección 13 de la NIIF para las PYMES con respecto a los inventarios, aun si se dan las características exigidas para este tipo de activo, debido a que esta norma requiere una medición fiable, que no es posible cuando es incierto el número de licencias a vender, asunto que impide el cálculo del costo unitario y por consiguiente la medición del valor que tendría que cargarse al inventario.

La Sección 13 establece que el inventario es un activo que se tiene para su uso en la producción o para su venta posterior.

De lo anterior se desprenden dos condiciones básicas para el reconocimiento de inventarios, además de los requisitos de reconocimiento que deben aplicarse en general a los activos, de acuerdo con la NIIF para las PYMES:

- a) El costo se acumula antes de que se genere el reconocimiento del ingreso correspondiente.
- b) La acumulación del costo, requiere que haya correlación con el ingreso que producirá ese activo, por lo cual se capitaliza hasta que el activo esté en condiciones de realización.

Si por el contrario la entidad produce y vende licencias “a la medida”, la partida podría reconocerse como inventario siempre y cuando:

- a) Exista una acumulación de costos previa a la venta.
- b) Los costos se puedan identificar de manera fiable e individualizada.

El párrafo 18.14 de la NIIF para PYMES:

“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”.

En consecuencia, los gastos de investigación o desarrollo incurridos no son susceptibles de capitalización en las entidades del Grupo 2.

En el caso de la consulta, al no existir un costo de adquisición, no hay gastos para capitalizar, independientemente de que posteriormente se genere algún beneficio. (...)

Activos Medioambientales

Concepto	Pregunta
2016-0347	<i>“Una entidad Pyme, concesionario automotriz, ha erogado recursos para la construcción de pozos artesianos para el abastecimiento de agua para trabajar en el área de talleres. Uno lo ha construido en un lote de terreno de propiedad de la entidad (propiedad, planta y equipo) y otro lo ha construido en un lote de terreno de un tercero, tomado en arrendamiento con contrato a largo plazo.</i> <i>Las preguntas que nos surgen sobre el particular son las siguientes:</i> <i>1. ¿Estos pozos artesianos (los dos) se pueden reconocer como “activos medioambientales” de acuerdo a la Sección 17 de la NIIF para Pymes y Párrafo 11 de la NIC 16 Propiedades, planta y equipo?</i> <i>2. ¿En el evento de que se puedan reconocer como activos medioambientales, éstos son depreciables y/o amortizables? ¿Se les debe estimar vida útil y valor residual?</i> <i>3. ¿Los activos medioambientales están sometidos a pérdidas por deterioro de su valor?</i> <i>4. ¿Los activos medioambientales como los citados en nuestro caso, se les debe estimar y reconocer en el costo inicial los costos de desmantelamiento y retiro y de la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta?</i> <i>5. ¿Estos activos medioambientales se pueden medir al modelo del costo o por el modelo de revaluación?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIC 16.

6 “Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un periodo.”

11 “Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental.

Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incrementa los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos.

Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus

activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido.

Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada por el consultante los pozos artesianos para el abastecimiento de agua son usados para el desarrollo del trabajo en el área de taller, por lo cual cumple la definición de propiedad, planta y equipo, sin embargo, no se puede considerar un activo como medioambiental ya que no es una exigencia estatal ni tienen un objetivo medioambiental.

El párrafo 50 de NIC 16 establece:

“El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.”

Por lo anterior, dado a que el pozo cumple la definición de propiedad, planta y equipo deberá reconocerse la depreciación a lo largo de su vida útil. Por ello, la entidad deberá establecer juicios de valor que le permitan identificar cual es periodo durante se espera utilizar el pozo o el número de unidades de producción o similares espere obtener del activo por parte de la entidad (ejemplo: consumo de agua).

Adicionalmente, en caso de considerar material el valor residual del activo, deberá tomarse como menor valor a depreciar.

Al considerarse los pozos artesianos un activo de propiedad, planta y equipo en su medición inicial se podrán capitalizar como mayor valor del activo los costos de desmantelamiento, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 16 de la NIC 16:

“16. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (...)

(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.”

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 30 y 31 de la NIC 16, existen dos modelos de medición posterior del activo así:

30 Modelo del costo “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.”

31 Modelo de revaluación “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 y de acuerdo con el modelo de medición posterior que seleccione la entidad como política contable, esta deberá reconocer el gasto por depreciación, el deterioro de valor o revaluaciones del activo (según modelo), durante la vida útil del mismo.

Por ejemplo, para el caso planteado por el consultante, el pozo artesanal se depreciará por el tiempo que se espera el pozo vaya a generarle beneficios económicos futuros a la entidad.

Ahora bien, las pruebas de deterioro de valor del pozo se realizarán conforme a lo normado en la NIC 16 o sección 17 y NIC 36 o sección 27.

En relación con el tema del modelo de revaluación, esta es una nueva opción que estará disponible para una empresa del Grupo 2 a partir del 1 de enero de 2017.

No obstante, una entidad que está clasificada en este Grupo podría voluntariamente aplicar los cambios de esta norma en sus primeros estados financieros al cierre del 31 de diciembre de 2016. (...)

Actuaciones – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0313	<i>“(…) ¿Cómo un revisor fiscal hace NO valida la decisión de una asamblea Ordinaria de PH siendo el veedor de esta, y que coloque por encima de una ley un reglamento de PH?,</i> <i>¿Cómo convoca a una asamblea extraordinaria en menos de 8 días de haber pasado la asamblea ordinaria, solicitando el cambio de consejo de Administración elegido en asamblea Ordinaria?</i> <i>¿Un revisor puede ser Tesorero de una copropiedad de PH?</i> <i>(…) en la asamblea extraordinaria que convocó el revisor fiscal del conjunto donde vivo NO hubo listas de registro, sino que se recibieron las firmas en hojas de cuaderno, y a dicha reunión entro cualquier persona sin que tuviesen poder, es más entraron dos personas por apartamento. (...) me lleva esto, a consultar a ustedes, si un Revisor Fiscal tiene la facultad de cambiar a un consejo de administración por el simple hecho que este último mencionado, estaba haciendo una auditoría porque se evidenciaron falencias por parte de la revisoría fiscal.”</i>

Respuesta

(…) El artículo 49 de la Ley 675 de 2001, acerca de las impugnaciones de decisiones establece lo siguiente:

“Impugnación de decisiones. El administrador, el Revisor Fiscal y los propietarios de bienes privados, podrán impugnar las decisiones de la asamblea general de propietarios, cuando no se ajusten a las prescripciones legales o al reglamento de la propiedad horizontal.

La impugnación sólo podrá intentarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de la comunicación o publicación de la respectiva acta. (...)”

(…) Los numerales 1, 2 y 3 del artículo 37 de la Ley 43 de 1990, acerca del Código de Ética, establecen:

“37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el

derecho positivo.

37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse juntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”

Así las cosas, dando respuesta a la tercera pregunta formulada por el consultante, en nuestra opinión, el hecho que el revisor fiscal ostente la calidad de tesorero de la copropiedad es una situación que pone en tela de juicio su integridad, objetividad e independencia respecto a las labores propias de supervisión, control y fiscalización del cargo de revisor fiscal de la propiedad horizontal. (...)

Aplicación de la excepción para el sector solidario

Concepto	Pregunta
2016-0601	<i>“Solicito concepto en relación con el artículo 1.1.4.5.2 del Decreto 2420 de 2015, (...)</i> <i>Artículo 1.1.4.5.2. Régimen normativo para el Grupo 2. Se establece un régimen normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2 que se encuentren vigilados por la Superintendencia de la Economía Solidaria, en los siguientes términos:</i> <i>Para la preparación de los estados financieros consolidados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en los Anexos 2 y 2.1 y sus modificatorios del Decreto 2420 de 2015.</i> <i>Para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en los Anexos 2 y 2.1 y sus modificatorios del Decreto 2420 de 2015, salvo el tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro previsto en la Sección 11 y el de los aportes sociales previsto en el artículo 1.1.4.6.1. del presente decreto. (...)</i> <i>“La Superintendencia de la Economía Solidaria definirá las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, en relación con las salvedades señaladas en el presente artículo, así como el procedimiento a seguir e instrucciones que se requieran para efectos del régimen prudencial.” (...)</i> <i>¿Esta excepción hace referencia únicamente al cálculo y reconocimiento de los deterioros, o en forma integral señala que la cartera de crédito de las entidades de economía solidaria en la preparación de los estados financieros no debe ser tratada con la medición inicial y posterior que regula la sección 11 de instrumentos financieros de NIIF para pymes?</i> <i>¿Esta excepción es temporal o es permanente tanto para los deterioros como para la medición inicial y posterior del instrumento financiero cartera?</i> <i>¿De ser temporal es prudente en las revelaciones informar cual sería el resultado de la medición inicial y posterior del instrumento financiero cartera bajo el marco normativo de NIIF, frente al resultado económico que se presentará en el estado financiero de situación financiera?</i> <i>¿En las políticas contables se debe incorporar esta excepción?”</i>

Respuesta

(...) ¿Esta excepción hace referencia únicamente al cálculo y reconocimiento de los deterioros, o en forma integral señala que la cartera de crédito de las entidades de economía solidaria en la preparación de los estados financieros no debe ser tratada con la medición inicial y posterior que regula la sección 11?

El artículo 1.1.4.5.2 indica de manera expresa que una entidad debe aplicar en los estados financieros individuales y separados el nuevo

marco normativo dispuesto en los anexos 2 y 2.1., del Decreto 2420 de 2015, salvo en lo relacionado con el tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro previsto en la Sección 11 de este decreto.

También se indica que le corresponde a la Superintendencia de la Economía Solidaria definir las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, en relación con las salvedades señaladas en este artículo, así como el procedimiento a seguir e



instrucciones que se requieran para efectos del régimen prudencial.

De acuerdo con lo anterior, las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria deberán aplicar la sección 11 cuando elaboren estados financieros consolidados.

En la elaboración de los estados financieros individuales o separados le corresponderá a la Superintendencia de Economía Solidaria establecer las directrices para la medición inicial y posterior de la cartera de créditos, los cuales podrían alinearse con los requerimientos de la Sección 11.

¿Esta excepción es temporal o es permanente tanto para los deterioros como para la medición inicial y posterior del instrumento financiero cartera?

El Decreto 2496 de 2015 no estableció una fecha límite para la vigencia de las excepciones; no obstante, en el documento de recomendaciones presentado a las autoridades de regulación por parte de este consejo, y en comunicaciones de la Superintendencia de Economía Solidaria, se indica que las excepciones eran requeridas de manera temporal, mientras la Superintendencia desarrollaba una nueva normativa para la gestión de riesgos de la cartera de créditos.

¿De ser temporal es prudente en las revelaciones informar cual sería el resultado de la medición inicial y posterior del instrumento financiero cartera bajo el marco normativo de NIIF, frente al resultado económico que se presentará en el estado financiero de situación financiera?

Una entidad puede utilizar bases de medición distintas sin afectar la estructura de sus estados financieros.

En estos casos, para las diferencias que se generen entre los estados financieros

consolidados y los estados financieros individuales y separados, este Consejo considera que si resultaría pertinente que la entidad efectuará revelaciones adicionales sobre ellas.

Es importante anotar, que, desde la perspectiva del emisor de normas de información financiera, los estados financieros consolidados son más útiles que los estados financieros separados, a la hora de evaluar la situación financiera, el desempeño financiero o la capacidad para obtener flujos de efectivo de una entidad.

Para las autoridades de supervisión también resultaría útil esta información, ya que podría ayudarle, por ejemplo, a definir requerimientos de capital mínimo y cambios en la forma de evaluar la situación financiera y desempeño de una entidad.

Lo anterior se alinea con el objetivo de los estados financieros de propósito general, de generar información que sea útil para que los usuarios tomen mejores decisiones.

¿En las políticas contables se debe incorporar esta excepción?

Las políticas contables deben ser establecidas a partir de los marcos técnicos normativos que sean aplicables, considerando las excepciones que hayan sido establecidas por las autoridades de regulación en temas de carácter especial.

En el caso colombiano, la Ley 1314 de 2009 estableció la separación de funciones entre las autoridades de supervisión y las autoridades de regulación, pero por vía de un decreto reglamentario, se estableció que, tratándose de los estados financieros individuales y separados, y en el caso de la cartera de créditos y su deterioro, las normas técnicas, interpretaciones y guías serían emitidas por la Superintendencia de Economía Solidaria. (...)

Aplicación de las NIIF en Propiedad Horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0437	<i>“Por medio de la presente me dirijo a ustedes con la intención de consultarles ciertos aspectos relacionados con la aplicación de las NIF para las propiedades Horizontales. (...)</i> <i>¿El periodo de implementación es hasta dic de 2015 o dic de 2018?</i> <i>¿La contabilidad se debe manejar bajo las dos normas paralelas, es decir bajo los Decretos 2649 y 2706 simultáneamente?</i> <i>Si bien en el Decreto 2706 de 2012 Art. 3 numeral 7 Periodo de aplicación: 01 Ene de 2015 a 31 Dic de 2015. se dio una extensión a esta aplicación y ¿de no haberse realizado que complicaciones contempla?</i> <i>¿Una vez se haya realizado y ejecutado el cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas, se puede manejar la contabilidad solo bajo este esquema con la intención de no ejercer un desgaste en contabilidades bajo dos decretos diferentes?”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar, esta consulta se responderá con la normatividad que aplica al grupo 3, de acuerdo a los datos suministrados por el consultante (...).

¿El periodo de implementación es hasta dic de 2015 o dic de 2018?

De acuerdo con el numeral 6 del Artículo 1.1.3.2. del Decreto 2420 de 2015, las entidades del grupo 3 aplicarán el nuevo marco de principios a partir del 1 de enero de 2015.

“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.”

El CTCP ha respondido varias consultas sobre este tema, las cuales le invitamos a consultar en la página ctcp.gov.co, enlace conceptos, año 2016, consultas: 2016-0345, 2016-0222, 2016-0152, 2016-0135, 2016-0070.

¿La contabilidad se debe manejar bajo las dos normas paralelas, es decir bajo los Decretos 2649 y 2706 simultáneamente?

De acuerdo con el numeral 4 del Artículo 1.1.3.2., del Decreto 2420 de 2015, las entidades del grupo 3 tendrían el período de

transición, año en el cual deberían llevar la contabilidad para efectos legales de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y además de acuerdo con las NIF, con el fin de dejar información para fines comparativos con los estados financieros bajo NIF del año 2015.

“4. Periodo de transición. Este período estará comprendido entre el 1 de enero 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 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, 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”.

El CTCP ha respondido varias consultas sobre este tema, las cuales le invitamos a consultar en la página ctcp.gov.co, enlace conceptos, año 2016, consultas: 2016-0011 y 2016-0074.

Si bien en el Decreto 2706 de 2012 Art. 3 numeral 7 Periodo de aplicación: 01 Ene de 2015 a 31 Dic de 2015. se dio una extensión



a esta aplicación y ¿de no haberse realizado que complicaciones contempla?

La no aplicación de lo establecido en el Decreto 2706 de 2012, tiene por efecto la no aplicación de los principios contables aceptados en Colombia.

En la consulta 2016-0152 el CTCP dio una respuesta a una consulta similar sobre la aplicación del nuevo marco normativo y la fecha de vigencia del Decreto 2649 de 1993.

Además, es importante anotar que el párrafo 3.6 del Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 de 2015, 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”. (Negrilla fuera del texto)

¿Una vez se haya realizado y ejecutado el cronograma de aplicación del marco

técnico normativo de información financiera para las microempresas, se puede manejar la contabilidad solo bajo este esquema con la intención de no ejercer un desgaste en contabilidades bajo dos decretos diferentes?

La entidad deberá establecer los mecanismos necesarios para conciliar las diferencias entre las bases contables y fiscales, lo que hace necesario mantener un sistema de registro de diferencias muy similar al que se utilizaba para conciliar las diferencias con el anterior Decreto 2649 de 1993.

Lo más probable es que en una copropiedad de uso residencial no existan grandes diferencias, ya que contrario a lo que sucede en los grupos 1 o 2, las normas del grupo tres, representan una base simplificada de contabilidad, mucho más fácil de aplicar, que los anteriores principios contables que aplicaban las copropiedades.

El CTCP ha respondido varias consultas sobre este tema, por lo que le invitamos a consultar en la página ctcp.gov.co, enlace conceptos, año 2016, las consultas 2016-0011 y 2016-0016. (...)

Aplicación de NIIF a Propiedad Horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0377	<i>Es mi deseo a) conocer la normatividad vigente de las NIIF que aplica para los conjuntos residenciales; b) si la misma es o no obligatoria su aplicación; si es afirmativa la respuesta, ¿desde qué fecha debe aplicarse la misma?</i>

Respuesta

(...) La Ley 675 de 2001 estableció para las copropiedades la obligación de llevar contabilidad. Un resumen de las referencias contenidas en esta norma respecto de esta obligación es la siguiente:

Art.	Descripción	Detalle
Art. 51, numeral 5°	Funciones del Administrador	(...). 5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...).
Art. 38, numeral 2°	Naturaleza y funciones de la asamblea general	(...). 2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador. (...).

De acuerdo con lo anterior, si una copropiedad, por disposiciones legales o de

forma voluntaria, lleva contabilidad, deberá aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Para tal fin, deberá aplicar la base de principios de los Grupos 1, 2 o 3 contenidas en los anexos 1, o 2, o 3 del Decreto 2420 de 2015.

El marco de principios aplicable para entidades del Grupo 3 (ver Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015), representa una base simplificada de contabilidad, con criterios de medición basados en el costo histórico (precio de la transacción) y con revelaciones mucho menores de las que eran exigidas en el anterior marco de principios.

Esta base de principios difiere de forma significativa de lo establecido en los estándares de aceptación mundial para entidades cotizadas o no cotizadas en bolsa (NIIF plenas o NIIF para las Pymes), y contiene simplificaciones adicionales que no estaban incluidos en el Decreto 2649 de 1993, por ejemplo, solo exige la presentación de un balance y estado de resultados.

Adicionalmente, debemos anotar que los principios contables que estaban contenidos en el Decreto 2649 de 1993 no tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2015 para una copropiedad que sea clasificada en los Grupos 1 o 3, o del 1 de enero de 2016, para una entidad copropiedad clasificada en el Grupo 2. (...)

Aplicación Impuesto Diferido

Concepto	Pregunta
2016-0697	<i>“Quisiera consultarles si a las empresas acogidas a la ley 1429 le aplica impuesto diferido, de ser así cómo sería el cálculo.”</i>

Respuesta

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

Sobre este particular, dando respuesta a la consulta, en nuestra opinión, es importante revisar el contenido del párrafo 9 de la sección 29, contenido en el Anexo No. 2 del decreto 2420 de 2015, el cual establece:

“Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

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”.

Además de lo anterior, este Consejo le recomienda que revise el párrafo 20 de la NIC 12 (aplicable al Grupo 1) en donde se hace referencia al tema de los impuestos diferidos generados por activos revaluados o ajustados al valor razonable.

Para el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos la entidad tendrá en cuenta lo establecido en los párrafos 15 (diferencias temporarias imponibles) y 24 (diferencias temporarias deducibles) contenidos en la NIC 12.

Para tal fin se tendrá en cuenta que la NIC 12 prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo basado en el estado

de resultados, se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos, así como de los pasivos.

Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores.

Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo (ver NIC 12, p. IN2).

Por lo anterior, si la entidad está clasificada como grupo No 2 y sujeta a impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en ganancias fiscales, se requiere que la entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros.

Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. Ahora bien, si la entidad está clasificada en el grupo No 3, no requiere efectuar el cálculo del impuesto diferido.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la consultante no especifica el tipo de sociedad sobre la cual se realiza la consulta, invitamos a la peticionaria a consultar material generado por los entes de vigilancia, los cuales, como por ejemplo la Superintendencia de Sociedades, han emitido material de estudio sobre este tema particular y que pueden ser de ayuda para un mayor entendimiento del mismo.(...)

Aplicación NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0851	<i>"Aún no tengo claro cómo aplicar lo siguiente "las NIIF no regulan el manejo contable"; en la orientación técnica 001 cuando se refieren al uso de cuentas correctoras para el deterioro de activos financieros, ¿sería entonces correcto reconocer por el importe nominal una cuenta por cobrar que supere los términos normales, y al final del mes realizar el análisis a los saldos y proceder a ajustarlos, sin necesidad de causar usando la cuenta correctora? ¿Sería correcto para el año de transición de las empresas grupo 2 convertir los EEFF a diciembre de 2015 a NIIF, o es necesario hacer un comparativo mes a mes?</i> <i>¿Cuál es la forma correcta de aplicar las NIIF a partir del año de aplicación plena?, tomar cada cierre de mes y generar mínimo el estado de situación financiera y el estado de resultados integral, si la empresa así lo estableció en las políticas o ¿en el movimiento diario causar los documentos siguiendo los parámetros establecidos en las NIIF?</i> <i>Al implementar las NIIF me he encontrado con empresas donde la gerencia decide no incluir toda su información, por ejemplo, activos fijos, entre otras transacciones.</i> <i>Ante esta situación ¿cuál posición debe tomar el contador a cargo de la implementación, si una de las características principales de los estándares es reflejar la realidad económica y financiera de la empresa? "</i>

Respuesta

(...) Preguntas 1 y 2. En lo relacionado con el uso de cuentas correctoras en la contabilización de las pérdidas por deterioro, este concepto debe entenderse en el sentido de que es posible mantener cuentas auxiliares para el registro de los importes brutos, y otras cuentas para el registro de las pérdidas por deterioro.

Este concepto también podría aplicarse cuando el valor nominal de un instrumento financiero (activo o pasivo) difiere de su valor razonable, dado que en la contabilidad bajo los nuevos marcos normativos no existe ningún requerimiento que exija el registro de los importes brutos o los importes netos; en este caso cuando el valor nominal del instrumento difiera de su valor razonable, la diferencia que representaría el componente de financiación implícito incorporado en la transacción, puede registrarse en una cuenta separada para posteriormente ser amortizada contra la cuenta de ingresos o gastos financieros.

Pregunta 3. De acuerdo con lo establecido en el Art. 1 de la Ley 43 de 1990, 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.

El Art. 10 de esta ley también se refiere al acto de dar Fe Pública: (...)

Por estas razones, si los responsables de elaborar y presentar los estados financieros, han decidido no incluir toda su información, por ejemplo, activos fijos, entre otras transacciones, el Contador Público deberá evaluar la materialidad de estas omisiones, y considerar las salvaguardas o amenazas que están consagradas en el código de ética para Contadores Públicos (ver anexo 4 del Decreto 2420 de 2015), y que están obligados a aplicar todos los Contadores Públicos en Colombia. (...)

Aplicación NIIF en año de transición

Concepto	Pregunta
2016-0878	<i>“La compañía pertenece al grupo dos y en la preparación del estado de situación financiera de apertura (ESFA) la cuenta de revalorización del patrimonio la eliminamos, contra la cuenta efectos de adopción por primera vez a 1 de enero de 2015, ya que esto era el efecto final de los ajustes integrales por inflación que se realizaba a los activos no monetarios de un ente económico y que para la contabilidad NIIF los ajustes por inflación se eliminaban.</i> <i>La norma deja en claro que no es posible una destinación diferente de la cuenta a la distribución como utilidad o capitalización.</i> <i>¿Pregunta No. 1? En reunión de marzo de 2015 el máximo órgano aprobó con base a los estados financieros a diciembre 31 de 2014 bajo contabilidad COLGAAP (Decreto 2649 de 1993) la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio a la cuenta del Fondo Social.</i> <i>¿Cómo debemos manejar la Revalorización del Patrimonio a diciembre 31 de 2015 bajo contabilidad NIIF aun cuando en el ESFA ya se eliminó esta partida?</i> <i>¿Pregunta No. 2? ¿Los libros oficiales Mayor y Balances y el libro Diario de la Contabilidad NIIF de las Entidades de Educación superior privadas vigiladas por el Ministerio de Educación ante qué entidad debe registrar los libros Oficiales NIIF?</i> <i>Los libros oficiales del decreto 2649 los estamos registrando ante la DIAN, (...)</i> <i>¿Pregunta No. 3? ¿Las Juntas de Acciones Comunal están en la obligación de llevar la contabilidad bajo norma Internacional? ¿A qué grupo pertenecen? “</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, en primer lugar, se debe advertir que el Decreto 2420 de 2015 estableció que el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y el Estado de Situación Financiera (ESF) y Estado de Resultados (ER) que se preparan al final del período de transición de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos (NMTN), no serán puestos en conocimiento del público ni tendrán efectos legales en esas fechas.

Lo anterior, sin perjuicio de las conciliaciones que deben ser presentadas en los primeros estados financieros para explicar la forma en que la transición a las NIIF afectó la información financiera de la entidad.

En segundo lugar, se debe aclarar que los ajustes por conversión a las NIIF se generan tanto al inicio como al final del período de transición.

Esto es, en el estado de situación financiera de apertura y en el estado de situación financiera y el del resultado integral de

acuerdo con los NMTN, que se preparan al final del período de transición, y que coinciden con la fecha de presentación de los últimos estados financieros de acuerdo con el marco técnico normativo anterior (MTNA).

En relación con el ajuste que debe ser realizado en los libros de contabilidad, este Consejo considera que para mantener el valor probatorio de los libros y cumplir las disposiciones legales vigentes, no es suficiente realizar los procedimientos de conciliación requeridos por las NIIF.

Por lo tanto, se requerirá que los libros de contabilidad, que han sido utilizados para elaborar los últimos estados financieros preparados de acuerdo con el MTNA, sean ajustados mediante un comprobante contable que haga equivalente el último ESF preparado de acuerdo con ese marco, con los saldos del ESF, preparado según los NMTN, al final del período de transición.

Si durante el año de transición, como se manifiesta en la consulta, la entidad capitalizó



el saldo de la revalorización del patrimonio, esa transacción también debe ser reflejada en la información preparada de acuerdo con los NMTN.

Por consiguiente, a la vez que en la contabilidad oficial del año de transición se afecta la cuenta de capital debitando la cuenta de revalorización del patrimonio, en la información financiera según los NMTN, el asiento sería igualmente un incremento al capital, con un débito a ganancias acumuladas donde se había llevado el ajuste en la fecha de transición. (...)

Ahora bien, el Decreto 890 de 2008 establece la definición, principios, dirección, administración, entre otros aspectos, pero no establece la obligatoriedad de llevar la

contabilidad.

Sin embargo, el artículo 7 del mismo decreto, establece como facultad de las entidades que ejercen la vigilancia, inspección y control, examinar los libros contables.

Por lo anterior, se podría inferir que las Juntas de acción comunal se encuentran obligadas a llevar contabilidad y por tal razón aplicar, lo establecido en el Decreto Único 2420.

Así las cosas, deberán clasificarse en uno de los tres grupos en que han sido divididos todos los obligados a llevar contabilidades pertenecientes al sector privado, considerando para ello sus características particulares. (...)

Aplicación NIIF - Copropiedades

Concepto	Pregunta
2016-0136	<i>“En un conjunto residencias para la aplicación de las políticas NIIF para la contabilidad por estar sobre el tiempo está obligada a realizarlo en el grupo II, pero el Consejo y la Asamblea autorización que se realizar en el grupo III estando por fuera del tiempo en el cual se podía realizar.</i> <i>Esto puede acarrear algún tipo de sanción para el contador y revisor Fiscal, a sabiendas que se hizo la observación”</i>

Respuesta

(...) El Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 2, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el primero de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encuentran en etapa de transición, entendiéndose esta como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.

Así mismo, durante este periodo de transición todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígase Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Sin embargo, en la norma antes citada, se establece que durante el año 2015 se debía elaborar un estado de situación financiera de apertura al inicio del período, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del período, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de diciembre 31 de 2016.

De no preparar esta información, al cierre de diciembre de 2016, la entidad no podría incluir en sus estados financieros la información requerida por el nuevo marco de principios, lo

que conllevaría a un incumplimiento de lo establecido en el nuevo marco de principios.

Por otra parte, el no haber obtenido la información comparada aplicando el nuevo marco de principios generaría que la entidad efectúe los ajustes necesarios en los libros de contabilidad el 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual la entidad está obligada a aplicar el nuevo marco de principios.

Así las cosas, en nuestra opinión, la generación de estados financieros por parte de la administración (administración de la copropiedad incluido el contador público de la misma) bajo la aplicación de un marco técnico normativo diferente al que debía tomarse como base según las normas antes citadas, daría lugar a que fueran objetados por parte de alguno de los copropietarios al momento de su presentación para aprobación ante la Asamblea General de Copropietarios (...).

Ahora bien, es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Copropiedad durante el año 2015 bajo la aplicación de un marco técnico normativo diferente al establecido en las normas vigentes, 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)).

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*”, (...)

Aplicación – Normas de Aseguramiento

Concepto	Pregunta
2016-0470	<i>“Cordialmente les solicito me aclaren si las NIA, NITR y ISAE 3000 aplica a los Auditores Internos, ya que se refiere a profesionales de la contabilidad en ejercicio.</i> <i>Por otra parte, Los Auditores internos deben ejercer su trabajo siguiendo las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.</i> <i>Los Auditores internos están vinculados a las empresas reciben un salario y su independencia es muy diferente a la de los auditores externos.”</i>

Respuesta

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

Los artículos 7 y 8 del Decreto 0302 de 2015, incluido en el Decreto 2420 de 2015, acerca del marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, establecen:

“Artículo 7 Los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales las NICC, anexas a este Decreto.

Artículo 8 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 del presente decreto, según corresponda.”
(Subrayado y negrilla fuera de texto)

Así las cosas, dando respuesta a su pregunta, en nuestra opinión, si las funciones relacionadas a los auditores internos, que tienen la calidad de contadores públicos, se encuentran dentro de las actividades enunciadas en los artículos antes citados, será de obligatorio cumplimiento la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos (...)

Aportes al fondo social de los clubes sociales

Concepto	Pregunta
2016-0525	<i>“(…) Los clubes sociales entidades sin ánimo de lucro están obligados a aplicar los marcos normativos IFRS. En el caso de los clasificados en el Grupo 2 (…).</i> <i>El ingreso más inmediato que tienen este tipo de entidades son los cobros por actividades específicas, como el uso de escenarios deportivos que tienen costo, los servicios de gimnasio, las clases deportivas, los servicios de caddie, servicio de restaurante, hotelería, entre otros. Adicionalmente, es común en este tipo de entidades la obtención de recursos que deben ser pagados obligatoriamente por los socios o asociados en forma mensual, entre los que se cuentan:</i> - <i>Cuotas de sostenimiento.</i> - <i>Aportes al fondo social.</i> <i>Las cuotas de sostenimiento son un importe mensual que debe ser pagado por casa socio por el derecho a utilizar las instalaciones del club social (escenarios deportivos, espacios sociales, salas de reuniones, auditorios). El valor de las mismas lo propone la junta directiva y es aprobado por la Asamblea de Socios.</i> <i>Por su parte, los aportes al fondo social son recursos que igualmente deben ser pagados por los socios en forma mensual, suma que es aprobada por la Asamblea de Socios.</i> <i>A diferencia de las cuotas de sostenimiento, estos pagos no otorgan un derecho específico, y son destinados por el club para solventar cualquier necesidad de la operación de la entidad. Parte de los recursos se destinan a pequeñas o medianas inversiones (mejoramiento de escenarios deportivos o de áreas sociales, adquisición de equipos de uso en las actividades de operación, por citar algunos ejemplos). El resto de los recursos se destinan a cubrir el exceso de gastos de operación frente a los ingresos generados por las actividades ordinarias, es decir las cuotas de sostenimiento y los cobros por actividades específicas detallados al inicio de este documento.</i> <i>Es decir, generalmente los ingresos de actividades ordinarias son menores a los costos y gastos, generándose pérdidas en cada período de evaluación que no disminuyen el patrimonio gracias al pago habitual de los aportes al fondo social.</i> <i>Sobre el primer rubro (cuotas de sostenimiento) no existe duda de que se trata de ingresos de actividades ordinarias a la luz de lo establecido en la Sección 23 (...), en el entendido que dichos recursos se obtienen por el derecho de los socios de utilizar las instalaciones del club social.</i> <i>No obstante, existen dudas sobre el tratamiento que debe dárseles a los aportes al fondo social, pues para algunos expertos consultados dichos aportes deben ser igualmente registrados como ingresos de actividades ordinarias, mientras que otros consideran que son parte del patrimonio, concretamente de la cuenta de capital, entre otras razones porque consideran que no existe una relación directa entre lo percibido por la entidad por este concepto y las obligaciones en favor de los socios que debe resarcir.</i> <i>También consideran que debe llevarse a la cuenta de capital (fondo social) porque aún bajo los nuevos marcos normativos, no se puede contravenir una decisión</i>

Concepto	Pregunta
	<i>autónoma de la Asamblea de Socios plasmada además de un acta aprobada por las mayorías de ley. (...)</i> <i>¿Cómo debe un club social entidad sin ánimo de lucro preparador de información financiera perteneciente al Grupo 2 contabilizar bajo las Normas Internacionales de Información Financiera los cobros que efectúa mensualmente a sus socios por concepto de “aportes al fondo social”? ¿Como ingresos de actividades ordinarias, como capital u otra cuenta patrimonial, o bajo otro concepto?</i> <i>Si la respuesta a la pregunta 1 es que deben contabilizarse como ingresos de actividades ordinarias, ¿puede hacerse de esta manera, aunque las actas de la asamblea y los reportes a otras entidades de control o supervisión indiquen que le monto del fondo social es una cifra diferente a la que estaría registrada en el Estado de Situación Financiera?</i> <i>En el mismo caso descrito en el numeral anterior, ¿deberían entonces prepararse notas a los estados financieros dando claridad a estas diferencias?”.</i>

Respuesta

(...) “En relación con la inquietud del consultante, este organismo (...) emitió el *“Documento de Orientación Técnica (DOT) 014 – Orientación Técnica sobre Entidades sin Ánimo de Lucro”*, (...)

Según el mencionado DOT, en el literal i) del capítulo 5 se responde la inquietud del consultante, así:

“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”

Así mismo, en las páginas de la 38 a 42, del documento en mención, se establece los requerimientos de la contabilidad de fondos, en la cual la entidad podrá elegir la utilización del método del diferido o el método de la contabilidad de fondos, depende del tipo de contribuciones que reciba la Entidad Sin Ánimo de Lucro (ESAL), que pueden ser

contribuciones sin restricción, parcialmente restringidas o sin ningún tipo de restricción.

Los nuevos marcos técnicos normativos no establecen las bases para la presentación de los diferentes estados financieros de propósito especial, porque están por fuera de los objetivos de los estándares internacionales, dado que no pretenden satisfacer las necesidades de información de múltiples usuarios sino las de usuarios específicos. Por consiguiente, estos últimos se preparan de acuerdo con las necesidades específicas del usuario, lo que significa que se deben elaborar y presentar la información que requiera el usuario en particular (entidades de inspección, vigilancia, y control.)

La finalidad de las revelaciones es proveer la información mínima necesaria para que los usuarios de los estados financieros de propósito general puedan formarse una opinión sobre la situación financiera, el desempeño financiero y los cambios en los flujos de efectivo de la entidad, puesto que sin revelaciones suficientes no es posible interpretar correctamente las cifras contenidas en los estados financieros (...)

A qué grupo pertenece una ESAL cuya matriz está en el exterior

Concepto	Pregunta
2016-0441	Le solicito amablemente que por favor me confirme si una Fundación (entidad sin ánimo de lucro), la cual tiene la casa matriz en Costa Rica, debe aplicar NIIF PLENAS-Grupo 1, o puede aplicar NIIF para PYMES, la entidad No cumple ninguno de los siguientes parámetros, únicamente con el resaltado en amarillo: Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores, o 2. Activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV), y. 3. Que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos: i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas; ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas; iii. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas. iv. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente.

Respuesta

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

El Artículo 1.1.1.1. del Decreto 2420/2015, especifica que pertenecerán al Grupo 1 las entidades que sean emisores de valores, las entidades y negocios de interés público y las entidades que no estén clasificadas en los dos tipos anteriores, que tengan más de 200 empleados o tengan activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes. Por lo tanto, el consultante debe evaluar estos factores para establecer si la entidad pertenece al grupo 1.

La condición de subordinación “Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas” especificada en el numeral 3.2 del inciso 3 del artículo 1.1.1.1. del Decreto 2420/2015, que el consultante dice cumplir, es una condición secundaria, pues el numeral 3.3 del inciso 3° del artículo 1.1.1.1. del Decreto 2420/2015 especifica “y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros: (...)” Esto es, que para ser del grupo 1, primero debe cumplir las condiciones especificadas en los numerales 1, 2, y 3 del artículo 1.1.1.1.

“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:

- 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 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: (...)”*

Además de lo anterior, este Consejo le recomienda que revise el párrafo 1.7 del anexo 2.1, del Decreto 2496 de 2015, que se refiere a la descripción de las pequeñas y medianas entidades. En todo caso, también deberá tener en cuenta lo establecido en las disposiciones legales aplicables en Colombia.

Por tanto, de acuerdo con la información suministrada por el consultante la Entidad se clasificaría en el grupo 2. (...)

Asesoría – Consultoría NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0794	<i>“(…) Mi pregunta es “¿hasta dónde es compatible que un profesional de la contaduría que haya sido asesor NIIF en una empresa, sea nombrado como revisor fiscal en la misma, en el año siguiente? (…)”</i>

Respuesta

(…) El artículo 51 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios, establece:

“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 la pregunta formulada por el peticionario, en nuestra opinión, basados en el artículo antes citado, no es posible que por ejemplo un socio o un miembro de la junta directiva de una sociedad pueda ser revisor fiscal o contador, que aunque no está expresamente prohibido por la ley no es conveniente que esto se dé, como tampoco es conveniente que el representante legal o gerente de una sociedad se desempeñe también como contador de la misma; Igual situación aplica para asesores y contratistas que hayan participado en la implementación del nuevo marco técnico normativo contable.

Conviene en este punto precisar, que para que se origine la inhabilidad se requiere que el contrato de prestación de servicios como asesor, empleado o contratista, se haya suscrito con la misma persona jurídica con la cual va a ser objeto de auditoría o control. Adicionalmente, resulta de vital importancia recordar que el artículo 205 del Código del Comercio en su inciso final consagra para el Revisor Fiscal la prohibición expresa de, desempeñar en la misma o en sus

subordinadas cualquier otro cargo durante el periodo respectivo.

Esta norma unida a la anterior guarda total armonía con la sana intención del legislador de evitar conflictos de interés, entre el revisor fiscal que vela por los derechos de los accionistas supervisando las gestiones de los ejecutores y/o ejecutor, que antes fue su asesor o consultor contable, quien, a su turno con toda certeza, posee en detalle información privilegiada reciente.

Será responsabilidad del contador público en cuestión que basado en el código de ética compilado en el decreto 2420 de 2015, identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales, derivadas de dicha condición como asesor.

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) (...).

Aumento de capital con activos revaluados

Concepto	Pregunta												
2016-0283	<i>“El inciso segundo del artículo 122 del Código de Comercio establece: “será ineficaz todo aumento de capital que se haga con reevalúo de activos”.</i> <i>Una Pyme es propietaria de un bien inmueble (terreno más edificación) adquirido en junio de 2015 por \$120 millones, el avalúo del inmueble (...) a la fecha es \$300 millones.</i> <i>Contablemente la entidad registro la propiedad, planta y equipo en \$120 millones y no registró contablemente ninguna valorización (reevalúo), aunque si había una de \$180 millones. Al 31 de diciembre de 2015 (fecha de cierre del año de su transición) la gerencia autoriza reconocer el inmueble por su valor razonable de \$300 millones. La entidad durante los meses de tenencia del activo no había calculado ni causado depreciación alguna. El reconocimiento contable al 31 de diciembre de 2015 es:</i> <table><tr><th>Cuenta</th><th>Débito</th><th>Crédito</th></tr><tr><td><i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i></td><td><i>300.000.000</i></td><td></td></tr><tr><td><i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i></td><td></td><td><i>120.000.000</i></td></tr><tr><td><i>Patrimonio: Ganancias acumuladas – reevalúo de activos</i></td><td></td><td><i>180.000.000</i></td></tr></table> <i>Las cuentas del estado de situación financiera bajo NIIF para Pymes al 31 de diciembre de 2015 pasan como saldos iniciales al 1º de enero de 2016 (período de aplicación). El máximo órgano social puede disponer de los activos, pasivos y cuentas patrimoniales a partir del 1º de enero de 2016. La Asamblea extraordinaria de accionistas de la sociedad de abril de 2016 autoriza aumentar el capital suscrito y pagado, incluyendo el pago de dividendos en especie con la capitalización de las Ganancias Acumuladas, procedentes del reavalúo de activos existente en el estado de situación financiera bajo NIIF para Pymes al 31 de diciembre de 2015. Sobre el asunto que nos ocupa, surgen los siguientes interrogantes:</i> <i>¿Las Ganancias acumuladas presentadas en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015 bajo NIIF para Pymes, como la del caso planteado, se pueden decretar como dividendos o participaciones en especie en el año 2016, para aumentar el capital suscrito y pagado?</i> <i>¿Al hacer la capitalización de las ganancias acumuladas provenientes del reavalúo de activos no se está incumpliendo el inciso segundo del artículo 122 del Código de Comercio arriba transcrito?</i> <i>¿La puesta en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos de las normas de información financiera que permiten incluir los reavalúos en los valores de los activos por aplicación de los costos revaluados y los valores razonables, dejarían sin vigencia el inciso segundo del artículo 122 del Código de Comercio, el cual solo tendría aplicación en el modelo contable basado en el costo histórico?”</i>	Cuenta	Débito	Crédito	<i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i>	<i>300.000.000</i>		<i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i>		<i>120.000.000</i>	<i>Patrimonio: Ganancias acumuladas – reevalúo de activos</i>		<i>180.000.000</i>
Cuenta	Débito	Crédito											
<i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i>	<i>300.000.000</i>												
<i>Propiedades, planta y equipo (terrenos y edificios, separados)</i>		<i>120.000.000</i>											
<i>Patrimonio: Ganancias acumuladas – reevalúo de activos</i>		<i>180.000.000</i>											

Respuesta

(...) **¿Las Ganancias acumuladas presentadas en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015 bajo**

NIIF para Pymes, como la del caso planteado, se pueden decretar como dividendos o participaciones en especie en

el año 2016, para aumentar el capital suscrito y pagado?

En primer lugar, es necesario señalar que la información del estado de situación financiera de apertura y del estado de situación financiera y estado de resultados del final del período de transición bajo NIIF PYMES no genera ningún efecto legal, por lo que no podría ser utilizada como base para la distribución de dividendos.

Esto es consecuencia de que los últimos estados financieros conforme a los Decretos 2649 y 2650 y demás normatividad vigente, que son base para la distribución de dividendos, deben ser emitidos al cierre del 31 de diciembre de 2015 para entidades del grupo 2 que no quedaron exceptuadas en el Decreto 2496 de 2015.

(...) al cierre del 2015 los estados financieros que generan efectos legales son los últimos estados financieros preparados sobre la base de principios anteriores, esto es decretos 2649 y 2650 de 1993.

En este caso si la entidad aplicaba este marco normativo lo más probable es que hubiese presentado en cuentas separadas el superávit por valorización correspondiente, y no en las cuentas de ganancias retenidas.

Ahora bien, al aplicar el nuevo marco de principios, si la entidad eligió el costo atribuido como base para la contabilización de sus elementos de propiedades, planta y equipo, y no el modelo de revaluación permitido en el Decreto 2496 de 2015 para una entidad del grupo 2, el superávit por valorización correspondiente, después de descontar los efectos de los impuestos diferidos formaría parte de las ganancias retenidas de la entidad.

En opinión de este Consejo, si la entidad elabora estados financieros anuales, las ganancias retenidas derivadas de este ajuste solo podrán puestas a disposición de los asociados, en el año 2017, cuando se presenten los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo y se ponga a disposición de los asociados los resultados del período y las ganancias acumuladas de períodos anteriores.

¿Al hacer la capitalización de las ganancias acumuladas provenientes del reavalúo de activos no se está incumpliendo el inciso segundo del artículo 122 del Código de Comercio?

¿La puesta en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos de las normas de información financiera que permiten incluir los reavalúos en los valores de los activos por aplicación de los costos revaluados y los valores razonables, dejarían sin vigencia el inciso segundo del artículo 122 del Código de Comercio?

El Art. 122 del Código de Comercio no ha sido derogado, por lo que continúa teniendo la aplicación la indicación de que sería ineficaz todo aumento de capital que se haga con el reavalúo de los activos.

Sin embargo, esto no limita la posibilidad de que la entidad constituya reservas con destinación específica utilizando los incrementos en las ganancias retenidas originados por el uso del costo atribuido en la medición de sus elementos de propiedades, planta y equipo.

Sobre el particular le informamos que este Consejo se ha pronunciado en varias oportunidades sobre este tema, dado el impacto que en los criterios de mantenimiento del patrimonio se genera por el mayor uso de los valores razonables y los importes revaluados. Incluimos a continuación algunas consideraciones sobre este tema:

Los cambios en los principios de contabilidad aceptados en Colombia tienen un alto impacto en la evaluación de la situación financiera y en la medida de rendimiento o desempeño de la entidad.

Lo anterior es consecuencia del mayor uso de los importes revaluados o los valores razonables en algunos activos de la entidad, que generan el reconocimiento de ganancias que son reconocidas, en el otro resultado integral o en el resultado del período, o del ajuste al costo atribuido o eliminación del superávit por valorizaciones que afecta el valor del patrimonio o el saldo acumulado de las ganancias retenidas.



De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que el objetivo del nuevo marco de principios no es determinar la base fiscal ni el resultado que puede ser distribuido a los accionistas, será necesario que la administración de una entidad informe a los socios y accionistas, que ciertas partidas del otro resultado integral, del resultado del período, o de las ganancias retenidas que se originan en el ajuste inicial, no necesariamente reflejan flujos de efectivo que puedan ser distribuidos a los accionistas.

Los ajustes de los activos no corrientes, que en el marco de principios anterior se presentaban como superávit por valorizaciones, al utilizar el costo atribuido como base de medición en la fecha de transición, generan un incremento en el saldo de las ganancias retenidas con la correspondiente disminución de las valorizaciones, pero su origen sigue siendo el ajuste de activos con vocación de permanencia en la entidad.

Al considerar estas ganancias como distribuibles, puede verse disminuido de manera importante el capital operativo, con efectos negativos en los niveles de solvencia de la entidad, en los rendimientos y en la capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo en períodos futuros.

En este caso, sin perjuicio de que disposiciones legales puedan restringir o permitir la distribución de ganancias no realizadas, la administración de la entidad será la directamente responsable de los efectos que en períodos futuros se generen en los niveles de solvencia y otros indicadores de la entidad, al recomendar la distribución de estas ganancias.

Por ejemplo: Si la entidad incrementó sus ganancias retenidas por el uso del costo atribuido en la fecha de transición, y estas fueron originadas por la revaluación de sus activos con vocación de uso, la distribución de estas utilidades podría tener efecto directo en la capacidad operativa de la entidad y en el indicador de endeudamiento.

Las revaluaciones de activo con vocación de uso no afectan los flujos de efectivo de la entidad, ya que el nuevo costo de sus activos

será recuperado mediante su uso y no en una transacción de venta.

En opinión del CTCP la distribución de estas ganancias solo debería efectuarse cuando los activos sean recuperados en una transacción de venta, y siempre que la entidad no considere que estas ganancias deban ser reinvertidas en activos de capital para mantener su capital operativo.

(...) Si la entidad disminuyó sus ganancias retenidas por efecto de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, la administración de la entidad debería analizar el origen de tales disminuciones.

Si estas se originan por el incremento de provisiones, el deterioro de la cartera, el reconocimiento de errores o la baja en cuenta de activos que no cumplen los criterios para su reconocimiento en el nuevo marco normativo, es probable que los resultados de períodos anteriores, que sirvieron de base para la distribución de utilidades, hayan estado sobrestimados con el correspondiente efecto en la estructura patrimonial de la entidad.

Cuando el resultado obtenido en el último año de transición, que resulta de la aplicación de normas locales, sea superior al obtenido al aplicar el nuevo marco normativo en el período de transición, la entidad deberá establecer el origen de tales diferencias y evaluar si los principios de contabilidad locales han sido aplicados en forma adecuada.

Una entidad que no tenga saldos en la cuenta de las ganancias retenidas y que su resultado de los últimos estados financieros sea mayor al resultado del nuevo marco normativo estaría inhabilitada para distribuir la totalidad de utilidades del ejercicio anterior, ya que en la fecha de inicio de la aplicación del nuevo marco técnico el saldo de utilidades retenidas y utilidades del ejercicio debe ser ajustado al establecido según el nuevo marco de principios al final del período de transición.

Los menores resultados también pueden originarse por ajustes en las medidas de rendimiento del negocio, que se derivan del incremento al valor razonable de los activos que tienen vocación de uso en la entidad.



Este consejo recomienda que los saldos del superávit por valorizaciones que fueron reclasificados a las ganancias retenidas en el estado de situación financiera de apertura, por el uso de la opción de costo atribuido, cuando provengan de activos que tienen vocación de uso, sean apropiados como reservas no distribuibles, ya que su distribución podría afectar de manera importante la estructura financiera de la entidad.

Cuando las ganancias provengan de propiedades de inversión o de instrumentos financieros, también se recomienda que estas ganancias solo sean distribuidas cuando los flujos de efectivo hayan sido obtenidos por la entidad.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que los resultados del período al aplicar el nuevo marco técnico normativo representan una mejor medida del rendimiento, pero esto no significa que este resultado sea la base para la distribución de utilidades o determinación de los impuestos a las ganancias.

El uso de los importes revaluados o el costo atribuido puede traer incrementos importantes en los gastos por depreciación o amortización reconocidos en el estado de resultados, con efectos en los resultados operativos y en la medida de rendimiento de la entidad.

Dado que estos ajustes pueden afectar el resultado que puede ser distribuido a los accionistas se recomienda que la entidad defina el tratamiento contable que dará a las ganancias retenidas derivadas del uso del costo atribuido o al superávit por valorizaciones que se origina cuando la entidad ajusta sus activos a los importes revaluados.

La NIC 16 permite que una parte del superávit por valorizaciones sea reclasificada a las ganancias retenidas para compensar el mayor gasto por depreciación que se origina cuando los activos con vocación de uso son revaluados.

El uso de importes revaluados permite que los fondos de amortización de estos activos sean mayores, permitiendo mantener recursos

derivados de la operación para la reposición de estos activos, de tal forma que se mantenga la capacidad operativa de la entidad sin necesidad de recurrir a recursos de terceros.

Este es un tema de alto interés para la administración y para los inversionistas, dado que esta decisión afecta el monto de las ganancias que pueden ser distribuidos a los socios o accionistas.

La política de la entidad también debe considerar las estrategias de la compañía para financiar en el futuro el mantenimiento de su capacidad operativa.

En conclusión, es responsabilidad de la alta dirección de las compañías establecer su modelo de mantenimiento de capital operativo o financiero, sin perjuicio de que por disposiciones legales se restrinja el monto de las utilidades que pueden ser objeto de distribución.

El uso de medidas de mercado y su incorporación en los resultados o en el otro resultado integral tiene efecto en la medida de rendimiento de las entidades, por lo que las entidades deberán revisar sus políticas, para que la distribución de dividendos se fundamente en los flujos de efectivo generados por la operación y no por la revaluación de activos que tienen vocación de permanencia.

La distribución de estos excedentes, si fuera procedente, debería hacerse como dividendos en especie, de tal manera que no se afecte la estructura financiera de las entidades y su capacidad para obtener rendimientos y generar flujos de efectivo en períodos futuros.

El uso de los nuevos marcos técnicos normativos permite mejorar las medidas de rendimiento de la entidad, pero el resultado obtenido por su aplicación no tiene el propósito de ser considerado como una medida adecuada para la distribución de dividendos o la determinación de los impuestos. (...)

Avalúo de Activos Fijos

Concepto	Pregunta
2016-0731	<i>“Teniendo en cuenta lo dispendioso que es determinar si un activo fijo presenta deterioro, cual es el plazo máximo permitido para determinar dicho deterioro en cada activo fijo, como lo contemplaba el 2649 de tres años?”</i>

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 correspondiente al Grupo 1, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015, es decir, las NIIF plenas.

De acuerdo con lo establecido en los párrafos 30 y 31 de la NIC 16, existen dos modelos de medición posterior del activo así:

30 Modelo del costo “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.”

31 Modelo de revaluación “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 y de acuerdo con el modelo de medición posterior que seleccione la entidad como política contable, esta deberá reconocer el gasto por depreciación, el deterioro de valor o revaluaciones del activo (según modelo), durante la vida útil del mismo.

Ahora bien, en cuanto a la periodicidad en el cálculo de valor razonable para la propiedad, planta y equipo el párrafo 34 de la NIC 16 establece:

“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.”

Por lo anterior, la frecuencia depende de la volatilidad en su valor razonable.

Así mismo para determinar si existe deterioro de valor o no, la NIC 36 establece que se debe efectuar una prueba de deterioro, cuando existan indicios del mismo; ya sea por fuentes internas o externas.

Para determinar el valor del deterioro, debe compararse el importe recuperable y el valor neto contable, si el valor neto contable es mayor que el importe recuperable, se reconocerá un deterioro de valor. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.

Por lo anterior, no se requiere realizar avalúos en periodos posteriores a menos que existan evidencias de deterioro de valor en el activo y este sea utilizado para calcular su importe recuperable. (...)

Beneficios a empleados

Concepto	Pregunta
2016-0018	<i>“Por favor necesito hacer una consulta referente al debido tratamiento que se le debe dar a los saldos de retenciones de nómina de seguridad social que vienen de años anteriores sin saldar.”</i>

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.

En caso de que el análisis corresponda al estado de situación financiera de apertura (ESFA), la Entidad debió haber considerado el párrafo 35.7 que establece

“una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la 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 NIIF 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 NIIF; y

(d) aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.” Subrayado fuera de texto

En este contexto, la Entidad debió analizar los saldos de las retenciones y aportes de nómina

y en caso de no existir exigibilidad en su pago o no corresponder a un pasivo, se debió aplicar el literal b) antes citado y ajustarlo contra ganancias retenidas en adopción por primera vez.

Si los saldos en la cuenta de retenciones y aportes de nómina son exigibles y no han sido originados por errores de períodos anteriores, este consejo considera que dichas partidas deben ser reconocidas de forma similar a como se contabilizan los beneficios de empleados de corto plazo, de acuerdo con lo establecido para la medición de los benéficos a empleador a corto plazo (ver párrafo 28.4 de la NIIF para las PYMES).

La entidad también deberá estimar el monto de las obligaciones (sanciones) que se deriven por la no transferencia de estos saldos a las entidades beneficiarias, y establecer las medidas de control interno necesarias para que las partidas antiguas sean analizadas y depuradas.

En el caso que corresponda a errores de períodos anteriores, se tendrá en cuenta lo establecido en la Sección 10 del Marco Técnico del Grupo 2, contenido en el Decreto 2420 de 2015. (...)

Bienes recibidos en comodato

Concepto	Pregunta
2016-0246	<i>Referencia: Consulta manejo contable de comodatos recibidos de bienes muebles y de inmuebles en una empresa que aplica NIIF para pymes, (...)</i> <i>(...) aclarar las siguientes inquietudes presentadas en el manejo contable cuando una empresa (...) recibe en comodato un bien mueble y un inmueble recibido mediante un contrato de comodato a un año. La empresa que recibe el bien tiene el riesgo del bien, o sea responde por cualquier daño y adicionalmente es la encargada del mantenimiento y reparación de los bienes muebles, el contrato no es prorrogable por lo que al año debe devolver el bien. Este comodato aplica para el año 2016 o sea después del ESFA.</i> <i>¿qué registro contable debe efectuar la empresa que aplica NIIF para pymes en el año 2016 si recibe estos bienes en comodato, registra un ingreso y la cuenta del activo fijo, o registra una cuenta patrimonio y la cuenta del activo?</i> <i>¿el valor a registrar del comodato es el estipulado en el contrato, o se debe efectuar algún avalúo? ¿una vez registrado el activo lo amortiza en el periodo del contrato en este caso un año, en el caso de bienes muebles? ¿en el caso de inmuebles si efectuó alguna construcción o mejora lo debo amortizar en el tiempo que resta para terminar el contrato?</i> <i>¿una vez transcurrido el año y se devuelva el bien, que tiene un costo igual a la amortización, debo darlo de baja como activo fijo, acreditar el valor registrado como activo y debitar el valor amortizado?</i>

Respuesta

(...) los responsables de los estados financieros de la entidad deberán efectuar los juicios necesarios para determinar si los derechos de uso transferidos en el contrato cumplen las condiciones para su reconocimiento como un activo.

Algunos aspectos que deberían ser tenidos en cuenta al realizar los juicios son los siguientes:

- sí en el contrato se transfirieron la mayor parte de los riesgos y beneficios;
- si la transferencia de los bienes tiene relación con un contrato de concesión o administración;
- si los bienes fueron transferidos a título gratuito o existe algún tipo de compensación diferida en el tiempo;
- sí existen condiciones de operación que restrinjan el uso del activo;
- si la entidad está obligada a transferir una parte de los ingresos derivados del uso del activo o a realizar pagos periódicos;

- si la transacción cumple los criterios para su reconocimiento como un activo (ver párrafos 4.4., 4.6., 4.8., 4.10, 4.38. 4.40, Marco conceptual).

Un contrato en el que se transfieran a título gratuito todos los riesgos y beneficios durante la mayor parte de la vida útil del activo cumpliría las condiciones para ser reconocido como un activo (Sección 20 y 24 NIIF Pymes).

Adicionalmente, una entidad deberá reconocer las obligaciones correlativas, cuando en el contrato de comodato se impongan condiciones sobre los activos transferidos, esto es cuando se requiera que la entidad consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio según condiciones establecidas en el contrato, o cuando la entidad deba devolver el activo al cedente cuando se incumplan dichas condiciones. (...)

Cambio de grupo

Concepto	Pregunta
2016-0081	<i>En caso de cambiarse de grupo 2 a grupo 1, y teniendo en cuenta que según resolución 663 del 30 de Diciembre de 2015 expedida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, la cual indica que se extenderá el periodo de transición para las empresas del SGSSS del grupo 2.</i> <i>¿Qué cronograma debería seguir la mencionada empresa?</i> <i>¿Sería necesario modificar las políticas ya establecidas en la misma?</i> <i>¿se debería reconstruir la información contable de los años 2014 y 2015 adaptándola con la implementación ya establecida para el grupo 1, respecto a los periodos de transición y aplicación?</i> <i>¿Tendría que reimprimir los libros oficiales de los años 2014 y 2015?</i> <i>¿Tendría alguna implicación ante los entes de control?</i>

Respuesta

(...) En caso de cambiarse de grupo dos a grupo uno, y teniendo en cuenta que según resolución 663 del 30 de Diciembre de 2015 expedida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, la cual indica que se extenderá el periodo de transición para las empresas del SGSSS del grupo 2. ¿Qué cronograma debería seguir la mencionada empresa?

La resolución 663 aplica para las empresas del Gobierno que apliquen los marcos técnicos emitidos por la Contaduría General de la Nación. De acuerdo con lo indicado en su consulta la entidad aplica el marco técnico del Grupo 2 contenido en el Decreto 3022 de 2013 y compilado en el Decreto 2420 de 2015.

El párrafo 4 del Art. 1.1.4.4.1, contenido en el capítulo 4 del Decreto 2496 de 2015 indica lo siguiente:

“Las entidades señaladas en el presente artículo, podrán voluntariamente aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1 y para el efecto podrán sujetarse al cronograma establecido para el Grupo 2.”

El Art. 1.1.4.4.2 con relación al cronograma para las entidades del Grupo 2, pertenecientes al Sistema de Seguridad Social en Salud y Cajas de Compensación, Familiar que se han preparado para aplicar las normas a partir del 1 de enero de 2016, también indica lo siguiente:

“Las entidades que pertenecen al sistema general de seguridad social en salud y las cajas de compensación familiar, que ya realizaron el proceso previsto en el cronograma al que hacen referencia los numerales 1 a 5 del artículo 1.1.2.3., del Decreto 2420 de 2015 y que se han preparado para aplicar las nuevas normas a partir del 1 de enero de 2016, podrán continuar con el cronograma ya previsto en el citado artículo”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad podrá continuar aplicando el cronograma previsto en el Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto 2420 de 2015, y presentar sus primeros estados financieros, según la base de principios del Grupo 2 al 31 de Diciembre de 2016; en este caso sus últimos estados financieros según la base de principios anterior serían los presentados el 31 de Diciembre de 2015.

Si la entidad decide acogerse a lo establecido en el Decreto 2496 de 2015, y aplicar las normas del grupo 1, elaborará su estado de situación financiera de apertura el 1 de Enero de 2016 y presentará sus primeros estados financieros el 31 de diciembre de 2017.

En este caso sus últimos estados financieros según el anterior marco de principios serán los presentados el 31 de Diciembre de 2016.

La entidad también podría considerar la aplicación del marco técnico del grupo 2 elaborando su estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 2016 y



presentando sus primeros estados financieros el 31 de diciembre de 2017.

En este último caso, la entidad debería aplicar el marco técnico revisado del grupo 2, que está contenido en el Decreto 2496 de 2015.

¿Sería necesario modificar las políticas ya establecidas en la misma?

La entidad debe ajustar sus manuales de políticas contables para incorporar los cambios que se deriven por el cambio de grupo o para incorporar los cambios que se deriven por la aplicación del nuevo marco técnico del grupo 2, que fue incorporado en el anexo técnico del Decreto 2496 de 2015.

¿se debería reconstruir la información contable de los años 2014 y 2015 adaptándola con la implementación ya establecida para el grupo 1, respecto a los periodos de transición y aplicación?

Si la entidad se acoge a lo establecido en el Decreto 2496, ya sea que aplique las normas del grupo 1 o que continúe aplicando las normas del grupo 2, su estado de situación financiera de apertura sería el elaborado el 1 de enero de 2016 y sus primeros estados financieros serían los presentados el 31 de diciembre de 2017.

En este caso, la aplicación de la base de principios anterior se amplía hasta el 31 de diciembre de 2016.

¿Tendría que reimprimir los libros oficiales de los años 2014 y 2015?

Si la entidad acoge los cambios del Decreto 2496 de 2015 y amplía en un año su período de transición los libros oficiales de la entidad durante los años 2014, 2015 y 2016 serían los elaborados con fundamento en el anterior marco de principios, el cual entendemos que era el contenido en el Decreto 2649 de 1993.

Si el período de transición se mantiene y no se acogen las modificaciones permitidas por el Decreto 2496 de 2015, los libros oficiales hasta el 31 de diciembre de 2015, serán los elaborados bajo el anterior marco de principios.

¿Tendría alguna implicación ante los entes de control?

La entidad deberá cumplir los requerimientos de las autoridades de supervisión que se deriven del cambio en el período de transición y en la modificación de las fechas para presentación de los primeros estados financieros.

El CTCP no es el organismo competente para pronunciarse sobre este tema, por lo que esta pregunta será trasladada a la Superintendencia Nacional de Salud. (...)

Capitalización de costos por préstamos

Concepto	Pregunta
2016-0782	<i>“Una empresa constructora de soluciones de vivienda (apartamentos) que aplica NIIF para Pymes, constituye un patrimonio autónomo de parqueo, actúa como fideicomitente aportante, fideicomitente vendedor y constructor; ¿a través de un fideicomiso administra los recursos de los compradores, y financia la construcción con un crédito constructor, el cargo financiero (intereses) de dicho crédito constructor puede ser tratado como costo del proyecto? o por el contrario y en los términos de la sección 25 los lleva a resultados del periodo corriente?”</i>

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 a los Grupos 1 y 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, NIIF plenas y la NIIF para las PYMES.

Grupo 2

El párrafo 25.2 de la NIIF para las PYMES establece:

“Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.”

Por lo anterior, los costos de financiación a que hace alusión el consultante no podrían capitalizarse, sino que deberían llevarse a resultados.

Grupo 1

Si la entidad aplica las NIIF completas, de acuerdo con lo establecido en el Párrafo 8 de la NIC 23

“Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.”

Por lo anterior, la entidad debería capitalizar los intereses por préstamos cancelados que estén directamente relacionados con la construcción.

Es válido aclarar que la entidad para el reconocimiento y medición de los costos por préstamos a capitalizar, debe analizar los párrafos 17, 20 y 22 de la NIC 23 para determinar cuándo iniciar, terminar y suspender la capitalización.

Así mismo, debe evaluarse de acuerdo con las políticas contables definidas en la entidad si el tiempo de construcción o desarrollo del activo está dentro de la categoría de “sustancial” para considerarlo como un activo apto.

Este concepto de “sustancial” depende del juicio y criterio profesional de la Entidad (...).

Capitalización de costos por préstamos

Concepto	Pregunta
2016-0046	(...) ¿Se pueden capitalizar dichos intereses de acuerdo a lo contemplado en la NIC 23 (costo por préstamos bajo NIIF Plenas)? Los costos atribuibles de mano de obra, seguridad social, aportes parafiscales en los que incurrió la entidad para el montaje del data center ¿podrían ser objeto de ser capitalizados conforme a la NIC 16 (Propiedad Planta y equipo)? ¿Como debe de analizarse el concepto de activo atribuible en el montaje de este data center? Nace esta inquietud porque algunos colegas del grupo han manifestado que los costos por préstamos y los demás costos atribuibles al montaje del activo no podrían capitalizarse toda vez que la definición de este bien (Data center) componen equipos de cómputo que no requieren costos adicionales para su uso y montaje si se analizan de forma individual. ¿Debe analizarse el concepto de activo atribuible de forma global o individual? ¿A partir de qué momento debe de comenzar a depreciar la entidad este bien y de qué forma: individual de acuerdo a cada componente o de manera global? En el caso de las mejoras a propiedades ajenas: ¿Estas podrían cobrarse a la matriz como verdadera dueña del bien inmueble (el edificio donde está localizado el data center)? ¿Qué tratamiento tendría el cobro de dichas mejoras para la matriz en caso de ser afirmativa su respuesta a) Mayor valor del bien b) Gasto del periodo a sabiendas que se tratan de mejoras de repotencialización en la estructura del edificio? ¿Qué tratamiento debe darle la sociedad controlada al edificio en caso de que no pueda cobrarle las reformas a la sociedad? ¿Deberá registrar la sociedad controlada el edificio cuando comience a pagar los cánones de arrendamiento a la matriz porque se configura un leasing financiero para dicha sociedad según la NIC 17 NIIF plenas?"

Respuesta

(...) De acuerdo con lo establecido en el Párrafo 8 de la NIC 23

"Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos."

Por lo anterior, la entidad podrá capitalizar los intereses por préstamos cancelados que estén directamente relacionados con la construcción del Data center.

Es válido aclarar que la entidad para el reconocimiento y medición de los costos por préstamos a capitalizar, debe analizar los párrafos 17, 20 y 22 de la NIC 23 y así conocer cuando iniciar, terminar y suspender la capitalización.

Así mismo, la evaluación de acuerdo con las políticas contables definidas en la entidad de lo que se considera como tiempo sustancial para clasificarlo como activo apto. Este concepto de sustancial depende del juicio y criterio profesional de la Entidad.

Ahora bien, los Párrafo 16 y 17 de la NIC 16 establecen:

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 “Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de beneficios a los empleados (...) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (...); y

(f) los honorarios profesionales.”

Por lo anterior, los costos de mano de obra, seguridad social y aportes a parafiscales podrán ser capitalizados si son directamente atribuibles a la construcción del activo.

La forma en cómo se distribuye el valor del montaje para las diferentes partes del data center solo podrá determinarlo la entidad, en función a los beneficios económicos que pueda obtener la entidad de dicho activo. Ahora bien, la entidad podrá evaluarlo a nivel individual o global de acuerdo con los objetivos y expectativas que se tenga para con el bien.

Por ello es importante el cumplimiento de la definición de activo apto.

Para determinar, cuando inicia la depreciación de los activos debemos traer a colación los siguientes párrafos:

Párrafo 24 de la NIC 23 “Cuando una entidad complete la construcción de un activo apto por partes, y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúa la construcción de las restantes, dicha entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su uso al que está destinada o para su venta.”

Párrafo 55 de la NIC 16 “La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. (...)”

Dados los párrafos de la norma citados anteriormente, como se trata de un activo que está siendo construido deberá iniciar su depreciación cuando cada parte del activo esté disponible para su uso, es decir, que no dependa de otra parte para su funcionamiento.

(...) Ahora bien, si el acuerdo establece que quien asumirá los costos de las adecuaciones es el arrendador, el arrendatario deberá contabilizar una cuenta por cobrar al arrendador de acuerdo con los desembolsos realizados.

De lo contrario los costos incurridos asumidos por la Compañías, puede tener dos tratamientos:

a) Sí cumple los requisitos de la NIC 16, se reconocerá como activo y se depreciará en el tiempo menor entre la vida útil del activo y el tiempo del contrato de arrendamiento.

b) como gasto del período en el que se incurre.

La respuesta a su inquietud sobre cómo tratar contablemente las mejoras en propiedad ajena la puede encontrar resuelta en el concepto número 2014-0080 (...)

Certificación de dividendos

Concepto	Pregunta
2016 - 0648	<i>“Como Revisor Fiscal de una SAS ¿es mi deber emitir y firmar la certificación de dividendos gravados y no gravados? La gerencia insiste en que es nuestra función elaborar y firmar dicha certificación y creo que no es nuestro deber.”</i>

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 31 del Decreto 4836 de 2010, establece:

“Plazos para expedir certificados. Artículo 31. Obligación de expedir certificados por parte del agente retenedor del impuesto sobre la renta y complementarios y del gravamen a los movimientos financieros.

Los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios y del Gravamen a los Movimientos Financieros deberán expedir, a más tardar el 17 de marzo del año 2011, los siguientes certificados por el año gravable 2010:

1. Los certificados de ingresos y retenciones por concepto de pagos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria a que se refiere el artículo 378 del Estatuto Tributario.

2. Los certificados de retenciones por conceptos distintos a pagos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, a que se refiere el artículo 381 del Estatuto Tributario y del Gravamen a los Movimientos Financieros.

Parágrafo 1. La certificación del valor patrimonial de los aportes y acciones, así como de las participaciones y dividendos gravados o no gravados abonados en cuenta en calidad de exigibles para los respectivos socios, comuneros, cooperados, asociados o accionistas, deberá expedirse dentro de los quince (15) días calendario siguientes a la fecha de la solicitud.

Parágrafo 2. Los certificados sobre la parte no gravada de los rendimientos financieros pagados a los ahorradores, a que se refiere el artículo 622 del Estatuto Tributario, deberán expedirse y entregarse

dentro de los quince (15) días calendario siguiente a la fecha de la solicitud por parte del ahorrador.”

Así mismo, el parágrafo del artículo 207 del Código de comercio, establece:

“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 la pregunta planteada por el peticionario y basado en la normatividad antes citada, en nuestra opinión no es conocimiento del CTCP normatividad que obligue a que la elaboración y firma de dichos certificados sean competencia del Revisor Fiscal.

De tratarse de un requerimiento establecido por parte de la Administración, podrá establecerse como una labor adicional al encargo inicialmente pactado, sobre la cual se establecerán honorarios adicionales para dicha labor.

En el caso de que se trate de una Sociedad en que la figura del Revisor Fiscal sea potestativa, se deberán consultar los estatutos de la Sociedad, a fin de determinar si dentro de los mismos se encuentra establecida esta función; de ser así, el Revisor Fiscal deberá elaborar y firmar los certificados de dividendos, dando cumplimiento a lo establecido en la normatividad citada del Código de Comercio. (...)

Certificaciones – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0761	<i>“(…) Un abogado está haciendo una dación en pago y requiere una certificación de revisoría fiscal certificando el valor del inmueble. ¿Esta tarea le corresponde al Contador o al Revisor?</i> <i>Un revisor fiscal dictamina, ¿Por qué tiene que participar en este hecho? (…)”</i>

Respuesta

(…) Dando respuesta a la primera pregunta formulada por el peticionario, en nuestra opinión, será responsabilidad del revisor fiscal atender esta solicitud, basados en el numeral tercero del artículo 207 del Código de Comercio, el cual citamos a continuación:

“Artículo 207. Son funciones del revisor fiscal: (…)

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;”

Referente a la cuarta pregunta, el revisor fiscal al tener la calidad de contador público está facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de la profesión, tal como lo enuncia el artículo primero de la ley 43 de 1990 y que para fines de consulta por parte de la consultante, adjuntamos la normatividad antes citada:

“Artículo 1. 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.”

Así mismo, en numeral 3ª del artículo 7 de la ley 43 de 1990, establece:

“3. Normas relativas a la rendición de informes.

a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.” Subrayado fuera de texto.

Por tanto, la emisión del dictamen sobre los estados financieros es una función específica del Revisor Fiscal, que esta normada en la Ley 43 de 1990 y el Decreto Ley 410 de 1971 (…)

Entidades del grupo 3 que se acogen al marco técnico normativo de las entidades del Grupo 2

Concepto	Pregunta
2016-0858	<i>“Tengo la siguiente consulta para que por favor me informen el procedimiento a seguir.</i> <i>Una compañía creada en el 2012, la cual posteriormente al momento de hacer la clasificación en los grupos determinados para la adopción de las NIIF clasifica como microempresa y debería adoptar las NIIF y el calendario para el grupo 3, a la fecha hoy se encuentra atrasada en esta conversión y apenas va a iniciar el proceso de adopción del nuevo estándar, pero las características ya son diferentes a las del 2013, y desea voluntariamente adoptar el calendario y las normas NIIF para pymes, mi pregunta es ¿puedo hacerlo? Me informan por favor cual es el procedimiento a seguir, ¿debe enviar alguna documentación a la superintendencia? O simplemente documentar la decisión.”</i>

Respuesta

(...) El artículo 1.1.2.5 del Decreto Único 2420 de 2015 establece:

“Aplicación obligatoria para entidades provenientes del Grupo 3. Las entidades que pertenezcan al Grupo 3 y luego cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deberán ceñirse a los procedimientos establecidos en este título para la aplicación por primera vez marco técnico normativo.

En estas circunstancias, deberán preparar su estado 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 2, efectuadas con referencia a la información correspondiente al periodo anterior a aquel en el que se tome la decisión o se genera la obligatoriedad de cambio de grupo.

Posteriormente, deberán permanecer mínimo durante tres (3) años en el Grupo 2, debiendo presentar por lo menos dos periodos de estados financieros comparativos.” (Subrayado fuera de texto)

En primer lugar, 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 marco técnico normativo de las entidades pertenecientes al grupo 3 y tratar los ajustes como corrección de errores, afectando la información comparativa del año 2014.

En segundo lugar, si bien es cierto que la condición de permanencia no se establece en el Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, es recomendable, por efectos de comparabilidad, que por lo menos la entidad permanezca en ese grupo hasta hacer una primera presentación de estados financieros comparativos.

Lo anterior no impide que opte por pasarse al grupo 2, después de haber efectuado los ajustes mencionados arriba, si así lo desea, puesto que no existe una obligación de permanencia para el Grupo 3. (...)

Clasificación de activos entre PPyE y Propiedades de Inversión

Concepto	Pregunta
2016 – 0631	<i>“(…) Una entidad que se dedica exclusivamente a construir bienes inmuebles para luego arrendarlos directamente a terceros, ¿cómo debe clasificarse en su contabilidad bajo NIIF PYMES estos bienes: como propiedades de inversión según la sección 16 o como propiedades planta y equipo según la sección 17?”</i> <i>Cuando utiliza una pequeña parte de una de las áreas construidas como sede administrativa, ¿cómo se clasifica: como propiedades de inversión (...) o como propiedades planta y equipo (...)?”</i>

Respuesta

(...) Una entidad dedicada exclusivamente a construir bienes inmuebles para luego arrendarlos directamente a terceros, ¿cómo debe clasificar estos bienes (...)?

La respuesta a su pregunta puede encontrarla en el párrafo 16.1 y 16.2 y el párrafo 17.1 del marco técnico de las empresas del grupo dos:

“16.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de propiedades de inversión del párrafo 16.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo (...), que se tratan como si fueran propiedades de inversión.

Solo las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con cambios en resultados.

Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, y quedarán dentro del alcance de la sección 17, a menos que pase a estar disponible una medida fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha”.

“16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño (...) para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o
(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones”

Sección 17 Propiedades, planta y equipo

“17.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. La Sección 16 Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado”. (...)

Cuando utiliza una pequeña parte de una de las áreas construidas como sede administrativa, ¿cómo se clasifica?

Si la parte utilizada como propiedad planta y equipo no es una parte insignificante, la entidad distribuirá el costo de la propiedad en dos componentes separados, el de propiedad planta y equipo y el de propiedades de inversión. Si la parte de propiedades, planta y equipo es insignificante toda la propiedad podrá ser contabilizada como propiedades inversión. El párrafo 16.4 indica lo siguiente:

“16.4 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo.

Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17” (...)

Clasificación de grupo

Concepto	Pregunta
2016 - 0645	<i>“Las Entidades sin Ánimo de Lucro – ESAL son personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad y por tanto deben cumplir con la aplicación de las NIIF, debiendo para ello clasificarse en uno de los tres marcos normativos definidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.</i> <i>Somos una ESAL que al cierre del año 2012 terminó con activos por 2.200 SMMLV, en el año 2013 tuvo activos por 800 SMMLV y en el año 2014 finalizó con un total de 290 SMMLV, en este caso y teniendo en cuenta que el Decreto 3022 de 2013 definió que:</i> <i>“el cálculo para determinar los activos totales que permitan establecer la pertenencia al Grupo 2, se hará con base al año inmediatamente anterior al periodo en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo”.</i> <i>Solicito su colaboración en informarnos si la compañía debe clasificarse en el Grupo 2 de las NIIF, dado que al cierre de 2013 cumplió con los requisitos establecidos para pertenecer al mismo”</i>

Respuesta

(...) A continuación, damos respuesta a su consulta en los siguientes términos:

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 2420 de 2015 pertenecen al Grupo 2:

- Las entidades que cuenten con una planta de personal entre 11 y hasta 200 trabajadores o con activos totales superiores a 500 y hasta 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), lo que equivale en pesos tomando como base el salario mínimo mensual vigente en 2013 a \$294.500.000 y hasta \$17.685.000.000, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público.*
- Los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no pertenezcan o no establezcan aplicar el Marco Técnico Normativo del Grupo 1.*
- Entidades con activos superiores a 30.000 SMMLV o con más de 200 empleados que no pertenezcan al Grupo 1 y*

- Microempresas con activos de menos de 500 SMMLV, excluida la vivienda y no superior a 10 trabajadores y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV.*

De otra parte, pertenecen al Grupo 3 las entidades que cumplan todas las condiciones señaladas en el decreto 2420 de 2015, así:

- Microempresas con activos de menos de 500 SMMLV, excluida la vivienda y no superior a 10 trabajadores y cuyos ingresos brutos anuales sean inferiores a 6.000 SMMLV.*
- Las personas naturales y entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos del artículo 499 del Estatuto Tributario.*

Si se tiene en cuenta lo anterior, la entidad de la consulta pertenecería al Grupo 2, considerando su nivel de activos, y sin tener en cuenta otras condiciones que pudieran hacerla pertenecer al Grupo 1. (...)

Clasificación de operaciones

Concepto	Pregunta
2016-0800	<i>“Muy comedidamente y conocedora de la calidad técnica del CTCP, agradezco su valiosa colaboración para obtener su concepto técnico acerca de la clasificación de las operaciones del Renting Tecnológico.</i> <i>La pregunta concreta es:</i> <i>Si una empresa se dedica a la prestación de asesoría tecnológicas (servicios informáticos), renting de tecnología y venta de usados y nuevos, como clasificaría en norma internacional, si la empresa no ofrece únicamente renting de equipos tangibles, pues al interior de sus contratos, se encuentran servicios, software, garantías y demás bienes corporales”</i>
Respuesta	

(...) Como no se indica en la consulta el grupo al cual pertenece, el presente concepto se elabora tomando como referente el marco técnico normativo anexo 2 al Decreto 2420 de 2015 y modificado por el Decreto 2496 del mismo año, es decir, la NIIF para las PYMES.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la compañía desarrolla diferentes actividades, deberán analizarse los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

13.1 *“Inventarios son activos:*

(a) mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.”

17.2 *“Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:*

(a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y

(b) se esperan usar durante más de un periodo”

18.2 *“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:*

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o

(b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones”

Por lo anterior, dado que la consulta no enfatiza en el tipo de negocio que realiza, es importante que la Compañía aplique los criterios y el juicio profesional para establecer la actividad principal a la cual se dedica, razón por la cual, en caso de que el negocio principal sea la venta de elementos tecnológicos nuevos y usados, aunque los mismos, previamente a su venta se encuentren en alquiler a corto plazo, se clasificarán como inventarios.

En caso contrario, si la actividad principal es el arrendamiento y posterior venta, la clasificación será como propiedad, planta y equipo y en el momento que se tenga la certeza de la venta se reclasificará de propiedad, planta y equipo a inventarios. (...)

Clasificación según decretos reglamentarios de la 1314 de 2009 / Estados financieros comparativos / Efectivo y equivalentes de efectivo

Concepto	Pregunta
2016-0922	<i>“En el caso del grupo 3 (Microempresas), ¿Se deben hacer Estados Financieros comparativos?</i> <i>¿Es aplicable a empresas jurídicas con hasta 10 empleados y activo menores de 500 SMLMV?</i> <i>¿Las nuevas cuentas como efectivo y equivalentes al efectivo, llevan subcuentas como caja, bancos, caja menor?”</i>

Respuesta

(...) El párrafo 3.6 del anexo 3 del Decreto 2420 es claro al mencionar:

“Una microempresa revelará información comparativa respecto periodo comparable anterior para todos los montos presentados en los estados financieros del periodo 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.”
(Subrayado fuera de texto)

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 transcritos, 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.

Según el glosario de términos de la NIIF para la PYMES efectivo se define así:

“Efectivo en caja y depósitos a la vista y equivalentes de efectivo corresponde a: inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor”.

En consecuencia, la cuenta “*efectivo y equivalentes*” bien puede contener como subcuentas las correspondientes a los conceptos citados. (...)

Clasificación según decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009

Concepto	Pregunta
2016-0171	<i>"(...) ¿Si un conjunto o edificio residencial no cumple con la totalidad de los requisitos descritos en el artículo 1 del Decreto 3019 de 2013, quiere decir que no está obligado a llevar su contabilidad bajo la norma NIF?</i> <i>En el evento de que el conjunto o edificio residencial este obligado a las NIF, cual es el plazo máximo o hasta que fecha exactamente tiene para acogerse a tales disposiciones. Las anteriores peticiones las formulo de acuerdo con los siguientes hechos:</i> <i>1. Soy administradora de un conjunto residencial compuesto por 42 apartamentos, 49 parqueaderos privados, 6 parqueaderos comunales y 45 depósitos.</i> <i>2. Los servicios de vigilancia y aseo están contratados. El conjunto no tiene empleados de planta</i> <i>3. Los activos ascienden a \$92.932.000 y sus ingresos brutos anuales son \$87.000.000".</i>

Respuesta

(...) El numeral 1.2 del anexo 3 del Decreto Único 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"

Cabe aclarar que el término al que hacen referencia los decretos reglamentarios para identificar el grupo al que pertenece una persona natural o jurídica a fin de conocer el nuevo marco técnico normativo correspondiente es trabajadores.

Para efectos de entender su significado se debe considerar que el término se refiere a quienes prestan de manera directa y personal servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato.

Por lo anterior, este Consejo le recomienda al consultante analizar nuevamente el literal a)

del párrafo 1.2 del capítulo 1 del Decreto 2420 de 2015, para corroborar que en efecto la entidad cumple el requisito de número de trabajadores.

Las copropiedades están sometidas al cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 (...), dado que están obligadas a llevar contabilidad. Por consiguiente, deben clasificarse en el grupo que les corresponda en función de las condiciones señaladas en los decretos reglamentarios de la citada Ley.

No hay ningún régimen contable para el sector privado, distinto al dispuesto para los Grupos 1, 2 y 3, establecidos en el Direccionamiento Estratégico de este órgano normalizador.

Las propiedades horizontales deben ubicarse en cualquiera de los tres grupos ya mencionados, dado que no se ha definido ningún régimen especial para ellas ni para ninguna otra entidad del sector privado.

Para las entidades que pertenezcan al Grupo 3, los primeros estados financieros oficiales bajo NIF con corte anual son los emitidos al 31/12/2015 (...)

Clasificación según decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009

Concepto	Pregunta
2016-0803	<i>"El Decreto 3019 especifica que las microempresas que cumplan con los siguientes requisitos aplicaran el decreto 2706 que es para el grupo 3:</i> <i>(a) contar con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores;</i> <i>(b) poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV)</i> <i>(e) Tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV.</i> <i>Sin embargo, en varios documentos de internet encuentro que estas pertenecen al grupo 2..."</i>

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 transcritos, 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, tendrá que cumplir con los requisitos del numeral 1.3 del citado decreto.

Si y solo si, la entidad no cumple las condiciones de los numerales 1.2 o 1.3 del Capítulo 1 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, debe revisar las condiciones del Grupo 2.

Sin embargo, debe recordarse que la entidad que pertenezca al Grupo 3 puede **voluntariamente** acogerse al marco técnico normativo del Grupo 2, si así lo desea. (...)

Clubes Deportivos

Concepto	Pregunta
2016-0185	<i>¿Un club deportivo podrá reconocer una valorización de un jugador en su balance de apertura teniendo en cuenta que hay un mercado activo para los jugadores?, ¿hay un valor razonable que puede ser medido a través de las evaluaciones periódicas realizadas por el Club deportivo y teniendo en cuenta que en el proceso de adopción de NIIF Pymes de la sección 35.10 (d)? ¿es permitido medir los activos intangibles a un valor revaluado o en su defecto un valor razonable de acuerdo a lo definido por el Club?</i>

Respuesta

(...) No es posible utilizar en la elaboración del ESFA la exención del literal c) o d) del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES, pues (...), aunque existe un mercado para realizar las transacciones respectivas con respecto a los jugadores de fútbol, este mercado no es activo pues la frecuencia y volumen de las transacciones no son suficientes para proporcionar información clara en la fijación de precios y los participantes de este mercado no están debidamente informados ya que la información disponible posiblemente no es suficiente y en muchos casos puede no ser objetiva de manera que se pueda fijar un precio fiable de referencia.

(...) el literal i) (...) del título quinto de la Orientación Técnica No. 14:

“(...) 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 solo 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.

(...), 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, (...).

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” (...)

Cuando el jugador es comprado, no se generan problemas para su incorporación en los estados financieros, pues su reconocimiento se realiza por su precio de adquisición.

El problema se evidencia cuando el jugador se forma internamente. (...) las entidades que pertenecen al grupo 1 deberían clasificarlo como un activo intangible, (...) sin embargo, la obtención de beneficios es incierta y en la mayor parte de los casos es difícil determinar la fiabilidad de la valoración de los derechos.

En “*Contabilidad de recursos humanos cuando existen restricciones a la movilidad laboral, propuesta de revelación de información en clubes profesionales de fútbol*” publicado en 2015 en la revista científica No. 6 de la Universidad Don Bosco⁴, explica el porqué de la dificultad en la valoración.

Otro trabajo (...) “*Accounting and disclosure of football player registrations: Do they present a true and fair view of the financial statements*”⁵” (...)

⁴ se puede ubicar en el siguiente enlace:

<http://www.redicces.org.sv/jspui/bitstream/10972/2156/1/2.%20Contabilidad%20de%20recursos%20humanos%20>

[Ocuando%20existen%20restricciones%20a%20la%20movilidad%20laboral.pdf](http://www.redicces.org.sv/jspui/bitstream/10972/2156/1/2.%20Contabilidad%20de%20recursos%20humanos%20)

⁵ el cual se ubica en el siguiente link <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:721716/FULLTEXT01.pdf>

Combinación bajo control común

Concepto	Pregunta
2016-0863	<i>“Por medio de la presente, agradezco su posición ante la siguiente situación:</i> <i>Una compañía SAS cuyo único accionista es una compañía Española se constituyó en Colombia durante el año 2016. La compañía colombiana es la única compañía subordinada que la sociedad Española tiene en el país.</i> <i>Dando cumplimiento con la obligación del artículo 30 de la ley 222 de 1995 - el cual establece que ante la situación de subordinación y unidad de propósito y dirección - la compañía realizó la inscripción de la situación de control ante el registro mercantil.</i> <i>De acuerdo con la circular Básica Jurídica emitida por la superintendencia de sociedades, la compañía subordinada en Colombia debería no únicamente elaborar y presentar estados financieros consolidados independientemente que la controlante de esta no sea Colombiana, sino también presentar un informe especial tanto por los administradores de las sociedades controladas como por el de la controlante a la asamblea, en el que se expresará la intensidad de las relaciones económicas existentes entre la controlante y sus filiales o subsidiarias con la respectiva sociedad controlada, tal y como se describe a continuación:</i> 9. Obligación de consolidar estados financieros en matrices o controlantes <i>En relación con la consolidación de estados financieros en los casos de subordinadas colombianas con matrices domiciliadas en el exterior, es preciso indicar que si bien la matriz extranjera no está obligada a observar las normas contables colombianas, la consolidación de las subordinadas debe llevarse a cabo de acuerdo con lo señalado en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995. Es así como las subordinadas colombianas al estar sujetas íntegramente a la legislación local, si deben dar cumplimiento a la obligación de consolidar estados financieros.</i> <i>Bajo el entendido que nuestro marco normativo actual son las Normas Internacionales de contabilidad dicha consolidación debe realizarla únicamente la controladora última (NIIF 10).</i> <i>¿Debe la compañía SAS Colombiana dar cumplimiento a lo establecido en la circular Básica Jurídica emitida por SuperSociedades? Es decir, consolidar y presentar el informe especial dado que ha declarado la situación de control”</i>

Respuesta

(...) El párrafo B1 del apéndice B de la NIIF 3 establece:

“Una combinación de negocios entre entidades o negocios bajo control común es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y ese control no es transitorio.”

Con base en el párrafo anterior, se presentan tres situaciones cuando hay control común:

1. Que existan varias entidades;
2. Que las entidades tengan transacciones entre ellas;
3. Que las entidades o una de ellas tengan transacciones con la matriz.

Con respecto a la situación expuesta en la consulta, las transacciones solo ocurren entre la matriz y la subordinada, por lo que no se podría considerar la existencia de control común debido a que solo existe una subordinada.



El caso expuesto se rige por la NIIF 10, la cual requiere que la entidad que controla una o más entidades distintas presente estados financieros consolidados.

Dado que, en el caso de la consulta, la matriz no se encuentra en el país, esta no está obligada a observar las normas contables colombianas, por lo cual, como la subordinada no tiene otra entidad con quien realizar transacciones en el país, esta solo debe llevar la contabilidad de acuerdo con el marco técnico normativo que le corresponda.

El numeral 9 del Capítulo VII de la Circular Jurídica de la Superintendencia de Sociedades no aplica al caso expuesto por el consultante debido a que no existe otra entidad en Colombia con quien llevar a cabo una combinación de estados financieros con el fin de ser reportada a la Superintendencia de Sociedades.

El espíritu de la citada circular está en consonancia con lo dispuesto en el nuevo marco técnico normativo, si bien no se aplica

en este caso el concepto de consolidación sino de combinación.

Esto por cuanto el texto transcrito arriba, dispone que

“...es preciso indicar que si bien la matriz extranjera no está obligada a observar las normas contables colombianas, la consolidación de las subordinadas debe llevarse a cabo de acuerdo con lo señalado en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995. Es así como las subordinadas colombianas al estar sujetas íntegramente a la legislación local, sí deben dar cumplimiento a la obligación de consolidar estados financieros” (subrayado fuera de texto).

Como se observa, la circular habla de “*las subsidiarias*” y no de “*la subsidiaria*” o “*la subsidiaria o las subsidiarias*”. No podría ser de otra forma, porque mal podría la Superintendencia exigir una información extraterritorial. (...)

Cómo se deben hacer los registros de apertura de una SAS

Concepto	Pregunta
2016-0409	<i>"Solicitud de concepto sobre la forma en que debe realizar el registro inicial de apertura, de una sociedad por acciones simplificada SAS, cuando la misma en su documento de constitución ha determinado que su capital se encuentra distribuido así:</i> <i>Capital Autorizado: 100.000.000</i> <i>Capital Suscrito: 20.000.000</i> <i>Capital Pagado: 1.000.000</i> <i>Lo anterior, con el fin de realizar el primer estado financiero y registro mercantil."</i>

Respuesta

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

El siguiente cuadro resume los registros contables que deben ser efectuados para la contabilización del capital autorizado, suscrito y pagado:

Descripción	Db.	Cr.
Contabilización capital autorizado		
Capital Autorizado		\$100.000.000
Capital por suscribir	\$100.000.000	
Contabilización capital suscrito		
Capital suscrito por cobrar	\$20.000.000	
Capital por suscribir		\$20.000.000
Contabilización capital pagado		
Efectivo	\$1.000.000	
Capital suscrito por cobrar		\$1.000.000

Para efectos de las revelaciones, en las notas a los estados financieros la entidad deberá presentar la información que sea pertinente

para los usuarios. El siguiente podría ser un resumen del detalle del capital suscrito y pagado presentado en una nota:

Descripción	Valor
Capital autorizado	\$100.000.000
Menos: Capital por suscribir	80.000.000
= Capital Suscrito	20.000.000
Menos: Capital suscrito por cobrar	19.000.000
= Capital suscrito y pagado	1.000.000

Además de lo anterior, se tendrán en cuenta las reglas especiales sobre el capital y las acciones de una Sociedad por acciones simplificadas, que están contenidas en el Art.

9 de la Ley 1258 de 2002, que difieren de las establecidas en el artículo 376 del Código de Comercio. (...)

Como reconocer los beneficios por pronto pago en cuotas de propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0560	<i>Una propiedad horizontal fijo la cuota de administración con beneficio por pronto pago en \$ 50.000 mensuales si cancela dentro de los 10 primeros días (1 - 10).</i> <i>Y fijó la cuota de administración sin beneficio por pronto pago en \$70.000 mensuales si cancela después del 11 de cada mes. ¿Cuál es el reconocimiento contable en estos casos?</i> <i>La propiedad horizontal pertenece al grupo 3 microempresas, pero quiere llevar las NIIF Grupo 2 PYMES</i> <i>¿Qué deben hacer los copropietarios para legalizar esta decisión?</i>

Respuesta

(...) **Una propiedad horizontal fijo la cuota de administración con beneficio por pronto pago en \$50.000 mensuales si cancela dentro de los 10 primeros días (1-10), y fijó la cuota de administración sin beneficio por pronto pago en \$70.000 mensuales si cancela después del 11 de cada mes. ¿Cuál es el reconocimiento contable en estos casos?**

En estos casos la entidad deberá causar la cuota correspondiente en la fecha en que esta sea exigible por el monto total aprobado por la Asamblea de Copropietarios, y cuando el pago sea realizado la entidad contabilizará el descuento correspondiente como un menor valor del ingreso, en concordancia con lo establecido en el capítulo 12 del marco técnico de microempresas, y siempre que este se haga dentro del período de diez días probado por la Asamblea.

Al presentar los estados financieros a la Asamblea de Copropietarios o a otros usuarios, sería pertinente que la entidad presentará por separado, en el cuerpo de los estados financieros o en las notas, el importe bruto de los ingresos causados y el valor de los descuentos otorgados por pronto pago, dada la importancia que estos valores podrían tener para los usuarios de los estados financieros.

Lo anterior se alinea con lo establecido en el numeral 12.2 del marco técnico del Grupo 3

(Decreto 2706 de 2012 hoy recogido en el Decreto 2420 de 2015 anexo 3) que indica lo siguiente:

“12.2. Una microempresa incluirá en los ingresos solamente los valores brutos de los beneficios económicos recibidos y por recibir por cuenta propia. Para determinar el valor de los ingresos, la microempresa deberá tener en cuenta el valor de cualquier descuento comercial, descuento por pronto pago y rebaja por volumen de ventas que sean reconocidas por la microempresa” (...)

La propiedad horizontal pertenece al grupo 3 Microempresas, pero quiere llevar las NIIF grupo 2 Pymes ¿Qué deben hacer los copropietarios para legalizar esta decisión?

El estado de resultados y el estado de situación financiera de las microempresas están enmarcados en un sistema simplificado de contabilidad de causación, cuya base principal de medición es el Costo Histórico.

No obstante, lo anterior, las microempresas pueden utilizar, de acuerdo con las circunstancias, bases de medición que estén incluidas en las NIIF o en la NIIF para PYMES⁶, y si este fuera el caso, la microempresa deberá cumplir todos los requerimientos que implique la nueva base utilizada (ver numeral 2.2. del marco técnico del Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 de 2015).



De acuerdo con lo anterior, antes de tomar la decisión voluntaria de cambio de Grupo, la copropiedad deberá analizar cuáles son las diferencias entre las políticas contables aplicadas por la Copropiedad, al aplicar el marco técnico del Grupo 3, y las que resultarían de aplicar el marco técnico del Grupo 2, dado que el marco técnico de las microempresas permite que una entidad clasificada en el Grupo 3 pueda utilizar otras bases de medición incluidas en las NIIF o en las NIIF para las Pymes.

Lo anterior no significa que la entidad no esté obligada a aplicar políticas uniformes en sus estados financieros y a efectuar los ajustes necesarios que se derivan de los cambios en las políticas contables (ver párrafo 3.5 del marco técnico del Decreto 2706 de 2012 recogido en el Decreto 2420 de 2015, anexo 3).

En consecuencia, si después de efectuar el análisis, la copropiedad concluye que sigue siendo pertinente el cambio voluntario de

Grupo, esta deberá considerar lo establecido en el artículo 1.1.2.5 del Decreto 2420 de 2015, que establece lo siguiente:

Artículo 1.1.2.5. *Aplicación obligatoria para entidades provenientes del Grupo 3. Las entidades que pertenezcan al Grupo 3 y luego cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 2, deberán ceñirse a los procedimientos establecidos en este título para la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo.*

En estas circunstancias, deberán preparar su estado de situación financiera de apertura al inicio del período siguiente al cual se decida o sea obligatorio el cambio, con base en la evaluación de las condiciones para pertenecer al Grupo 2, efectuadas con referencia a la información correspondiente al período anterior a aquel en el que se tome la decisión o se genere la obligatoriedad de cambio de grupo.

Posteriormente, deberán permanecer mínimo durante tres (3) años en el Grupo 2, debiendo presentar por lo menos dos períodos de estados financieros comparativos. (...)

Cómo se deben reconocer los pagos por un contrato de cesión de derechos

Concepto	Pregunta
2016-0686	(...) ¿De acuerdo a los antecedentes, la empresa AA puede reconocer su pago como Inversión, Intangibles (derechos) o no es posible su reconocimiento?

Respuesta

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

Después de revisar el contenido de su consulta este Consejo ha concluido que no dispone de información suficiente para dar una orientación sobre las inquietudes formuladas en ella.

Por lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el Art. 17 de la Ley 1755 de 2015, le solicitamos aclarar los términos de ella, dado que no es clara la relación entre la cesión de derechos, que entendemos como una venta, y la alianza estratégica que la entidad AA ha suscrito con la Corporación B. Ahora bien, no se aclara el tipo de lucro de la referida Corporación.

“Artículo 17. Peticiones incompletas y desistimiento tácito. En virtud del principio de eficacia, cuando la autoridad constate que una petición ya radicada está incompleta o que el peticionario deba realizar una gestión de trámite a su cargo, necesaria para adoptar una decisión de fondo, y que la actuación pueda continuar sin oponerse a la ley, requerirá al peticionario dentro

de los diez (10) días siguientes a la fecha de radicación para que la complete en el término máximo de un (1) mes.

A partir del día siguiente en que el interesado aporte los documentos o informes requeridos, se reactivará el término para resolver la petición.

Se entenderá que el peticionario ha desistido de su solicitud o de la actuación cuando no satisfaga el requerimiento, salvo que antes de vencer el plazo concedido solicite prórroga hasta por un término igual.

Vencidos los términos establecidos en este artículo, sin que el peticionario haya cumplido el requerimiento, la autoridad decretará el desistimiento y el archivo del expediente, mediante acto administrativo motivado, que se notificará personalmente, contra el cual únicamente procede recurso de reposición, sin perjuicio de que la respectiva solicitud pueda ser nuevamente presentada con el lleno de los requisitos legales”.

Aclaremos que no es función del CTCP resolver casos particulares, por lo que al presentar sus consultas estas deben tratar sobre con dudas técnicas originadas al aplicar el marco técnico normativo que resulte pertinente. (...)

Cómo se maneja la NIIF 2 y en qué mercados se maneja

Concepto	Pregunta
2016-0702	<i>De manera muy atenta me permito realizar una pregunta en base a la NIIF 2 pagos basados en acciones, en el estudio de la presente NIIF, me encuentro con muchas inquietudes, lo que veo es que el pago que se realiza con acciones por las obligaciones contraídas por el ente, no se dan en Colombia, por lo cual lo hace más difícil, no sé bien si estoy equivocada, por lo cual quisiera que me dieran respuesta al manejo de esta NIIF y en qué clase de mercado se maneja, ya que como he indicado lo desconozco.</i>

Respuesta

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

Una de las funciones del CTCP es la de dar orientación técnica sobre las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, y en su consulta no observamos que se haya incluido alguna pregunta específica que requiera algún tipo de orientación.

Al emitir los marcos técnicos normativos no se espera que todas las normas incorporadas en ellos sean aplicadas por todas las sociedades, por lo que una norma de este tipo solo se aplicará en aquellos casos en que una entidad realice transacciones con pagos basados en acciones, esto es transacciones que son canceladas o liquidadas con la entrega de instrumentos de patrimonio o sus equivalentes en efectivo.

Tal como usted pudo advertirlo al revisar el contenido de la NIIF 2, existen tres tipos de transacciones con pagos basados en acciones:

- **transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio**, en cuyo caso la entidad

recibe bienes o servicios como contrapartida por los instrumentos de patrimonio de la entidad, incluyendo acciones u opciones sobre acciones;

- **transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo**, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de dichos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma; y
- **transacciones en las que la entidad recibe o adquiere bienes o servicios**, y los términos del acuerdo proporcionan a la entidad o al proveedor de bienes o servicios la opción de decidir que la entidad liquide la transacción con efectivo o emitiendo instrumentos de patrimonio.

Le recomendamos revisar la parte B de la NIIF 2 que contiene los fundamentos de las conclusiones y mayor orientación para la comprensión de la norma, o la sección 26 de la NIIF para Pymes que está escrita en un lenguaje mucho más sencillo que el de la NIIF 2, y que aplica para entidades del Grupo 2. (...)

Cesantía comercial que recibe por terminación en contrato de agencia

Concepto	Pregunta
2016 - 0700	<i>Tengo una sociedad comercial donde mi participación es del 50% y mi socia el otro 50%. A través de esta sociedad tenemos un contrato de agencia comercial quien nos va a dar una cesantía comercial por cambio de contratos. Cuando la sociedad reciba estos dineros: ¿Cómo los registra en la contabilidad, dado que no son fruto de las comisiones mensuales que recibimos por la prestación de nuestros servicios?</i> <i>¿Cómo repartimos estos dineros? ¿Se pueden decretar utilidades con estos dineros y repartirlas en proporción 70% para un socio y 30%, pues uno de los socios propone esto aludiendo que recibía más ingresos mensuales que el otro socio?</i>

Respuesta

(...) El artículo 1324 del Código de Comercio indica que el contrato de agencia termina por las mismas causas del mandato, y a su terminación el agente tendrá derecho a que el empresario le pague una suma equivalente a la doceava parte del promedio de la comisión, regalía o utilidad recibida en los tres últimos años, por cada uno de vigencia del contrato, o al promedio de todo lo recibido, si el tiempo del contrato fuere menor.

(...) en su consulta, no es posible establecer si el pago que va a ser recibido corresponde al doceavo del promedio de comisiones de los últimos tres años, o al pago de una indemnización por la terminación del contrato.

Tratándose del pago de una indemnización su reconocimiento en la contabilidad solo procedería cuando se tenga la certeza de que la indemnización será recibida.

Para su contabilización le recomendamos revisar lo relacionado con el tratamiento de activos contingentes, que puede encontrar en los párrafos 31 a 35 de la NIC 37 (...), o en el párrafo 21.13 de la NIIF para las Pymes (...).

Si el pago referido está relacionado con lo indicado en el artículo 1324 del Código de Comercio, las partidas recibidas serán inicialmente registradas como un anticipo y amortizadas contra el estado de resultados como un ingreso, en la medida en que se cumplan los criterios para su reconocimiento.

¿Cómo repartimos estos dineros entre los socios?

La contabilización de la cesantía comercial o la indemnización del contrato son hechos

distintos de la forma en que las utilidades de la entidad son distribuidas entre los socios.

En su comunicación se indica que cada socio tiene una participación del 50%, y que el negocio de agencia comercial se gestiona a través de una sociedad comercial que se entiende independiente de los socios.

En consecuencia, las distribuciones de utilidades de la entidad deberán hacerse tal como está contemplado en la escritura de constitución de la sociedad comercial.

¿Se pueden decretar utilidades con estos dineros y repartirlas en proporción 70% para un socio y 30%, pues uno de los socios propone esto aludiendo que recibía más ingresos mensuales que el otro?

El reconocimiento de los ingresos por la posible indemnización que será recibida o por el pago de la cesantía comercial, no necesariamente indica que la sociedad automáticamente tenga remanentes para ser distribuidos entre sus socios; esto depende de si la entidad tiene remanentes de períodos anteriores para ser distribuidos y del resultado que sea obtenido en el período en que la entidad causa la cesantía comercial o la indemnización.

Por lo anterior, nuevamente reiteramos que la distribución de utilidades de la sociedad se hará conforme a lo establecido en el contrato o en la escritura de constitución de la entidad.

Dependiendo del tipo de entidad o de la forma societaria, por ejemplo, cuando se conforma un negocio conjunto, el acuerdo contractual podría establecer porcentajes de distribución diferentes de las utilidades de estos negocios.
(...)

Compensación – NIIF para las Pymes

Concepto	Pregunta
2016-0793	<i>“Esta pregunta no se realiza específicamente por una compañía en particular, sino por la realidad económica que se ve en los pequeños grupos económicos de las PYMES, de tipo familiar o empresarial, en donde se dan cruces de cuentas por pagar y cuentas por cobrar, en ocasiones por la facilidad en el flujo de caja que tiene una empresa “a”, quien paga por cuenta de otra “b” a un tercero “c”, para posteriormente cruzar los instrumentos financieros entre “a” y “b”.</i> <i>Este tipo de operaciones son muy habituales en los pequeños grupos económicos, sin embargo, en la NIIF para PYMES concretamente en el párrafo 2,52 por regla general no se pueden compensar activos y pasivos.</i> <i>En el entorno actual entre contadores, asesores, y demás expertos se hace popular la idea que es posible continuar con la compensación, siempre y cuando esté expresamente indicada en contratos que permitan este procedimiento (...)”</i>

Respuesta

(...) El párrafo 12.5 de la Sección 12 de la NIIF para PYMES establece:

“Además de los contratos descritos en el párrafo 12.4, esta sección se aplica a los contratos de compra o venta de partidas no financieras si el contrato puede liquidarse por el importe neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si los contratos fueran instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se realizaron y que se continúan manteniendo con el objetivo de recibir o de entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de uso, venta o compra esperados de la entidad no

son instrumentos financieros a efectos de esta sección.” (Subrayado fuera de texto)

Con base en el párrafo transcrito, la opción de compensar en NIIF para las PYMES es posible cuando hay por lo menos 2 entidades involucradas como en el ejemplo que el consultante plantea, siempre y cuando exista un acuerdo legalmente exigible entre las entidades en el que la entidad que tenga el saldo compense a la otra u otras entidades, ya que la compensación es la liquidación total o parcial del importe de una cantidad debida al acreedor aplicando contra ese importe, otro que el acreedor adeuda(...).

Compra de vehículo por leasing operativo

Concepto	Pregunta
2016 - 0687	<i>"(...) Hemos adquirido un vehículo por el sistema de leasing operativo, es decir las cuotas de capital más interés más los demás gastos se registraron como gastos del ejercicio.</i> <i>Hoy que hemos terminado de cancelar la cuota No 60 deseamos activar dicho vehículo para que haga parte de nuestros activos fijos.</i> <i>¿Qué cuenta debemos acreditar para elaborar el registro contable?"</i>

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.

Los párrafos 17.9 y 17.10 de la Sección 17; Propiedad, Planta y Equipó, establecen:

"Medición en el momento del reconocimiento

17.9 Una entidad medirá una partida de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

17.10 El costo de las partidas 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 de la partida, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere la partida o como consecuencia de haber utilizado dicha partida durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo."

De igual forma, los párrafos 20.5 y 20.6 sobre arrendamientos, enuncian:

"20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato.

Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero, son:

(a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo.

(b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá.

(c) El plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad.

(d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos sustancialmente la totalidad del valor razonable del activo arrendado.

(e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede utilizarlos sin realizar modificaciones importantes.

20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son:

(a) Si el arrendatario puede cancelar el acuerdo de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

(b) Las ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo, en forma de descuento en el arrendamiento que iguale el producto de la venta del activo al final del acuerdo).

(c) El arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un período secundario, a una renta que es sustancialmente inferior a la del mercado.”

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada, en nuestra opinión, dado que la pregunta hace mención de la cuenta que se debe acreditar, es preciso indicar que nuestra respuesta se da considerando los procedimientos que la Entidad debió aplicar en la construcción del Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA, el 1° de enero de 2015. El párrafo 35.7, establece:

“Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

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.” (Negrilla fuera de texto)

Al hacer la evaluación del literal a) antes citado, la entidad debió adicionalmente considerar los párrafos 20.4 al 20.10 referentes a la clasificación de los arrendamientos y de sus estados financieros, y así establecer si se trata de un arrendamiento financiero u operativo, definidos en el articulado antes citado.

En caso de concluir que es un arrendamiento financiero, la entidad debió haber reconocido un activo y un pasivo tal como lo establece el párrafo 20.9, el cual dice:

“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.” (Negrilla fuera de texto)

Ahora bien, si se concluye que es un arrendamiento operativo, no efectuará ajuste alguno en el Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA y en el momento en que se ejerza la opción de compra (aplicación posterior) será por el valor de la última cuota o el valor del ejercicio de la opción de compra; en este caso será un débito a la propiedad, planta y equipo y un crédito al pago en bancos. (...)

Concesión Minera

Concepto	Pregunta
2016-0245	<i>"Me gustaría conocer cómo es el tratamiento contable en una empresa cuando a la entidad se le ha otorgado una concesión para explotación minera en los siguientes casos:</i> <i>1. La concesión fue adquirida en efectivo.</i> <i>2. La concesión fue otorgada sin ningún intercambio de valor económico pero la concesión tiene un valor económico en sí."</i>

Respuesta

(...) Al analizar la figura expuesta por el peticionario, acerca de que "la concesión fue adquirida en efectivo" entendemos que hace mención del pago de los títulos mineros, los cuales fueron cancelados a la Agencia Nacional Minera (ANM) y que serán reconocidos como un activo intangible y amortizado durante el período de aprobación y/o autorización de la Agencia.

Sobre el tratamiento contable, nos permitimos señalar que el CTCP se pronunció sobre consultas similares en los conceptos 2015-0309 (...) y 2015-0068 (...)

Adicionalmente, los párrafos 34.14, 34.15 y 34.16 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, establecen:

"Contabilización – modelo del activo financiero

34.14 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella.

El operador medirá el activo financiero a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo financiero, seguirá lo dispuesto en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros.

Contabilización – modelo del activo intangible

34.15 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente,

para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los ingresos de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias."

Así las cosas, al tener un derecho de exploración sin ningún intercambio de valor económico, podríamos estar frente a una subvención del gobierno, que espera que se le retribuya vía regalías, en este contexto, el reconocimiento del intangible se efectuará por el valor razonable y a falta de éste por un valor nominal simbólico, es importante que el valor razonable considere los criterios establecidos en el párrafo 11.27.

"24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

(b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.

(c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir." (...)

Conciliación bancaria – partidas conciliatorias no identificadas

Concepto	Pregunta
2016-0328	<i>“Solicito su amable colaboración para indicarme el sustento legal y normativo para las siguientes preguntas referentes a las partidas conciliatorias, consignaciones en bancos no identificadas:</i> <i>1. Luego de determinar las partidas conciliatorias entre los libros auxiliares de contabilidad Vs los extractos bancarios, ¿qué registro se debe hacer?</i> <i>2. Es factible afectar las cuentas bancarias en los libros auxiliares con las consignaciones no identificadas con una contrapartida por pagar en ingresos recibidos para terceros no identificados?</i> <i>3. ¿Si el punto dos es factibles, durante cuánto tiempo deben estar esas cuentas por pagar en el pasivo? ¿Qué tratamiento de debe dar a esas partidas después del tiempo aceptable en las cuentas por pagar?</i> <i>4. Se pueden reconocer como ingresos las partidas no identificadas como ingresos y en qué momento?</i> <i>5. Que marco normativo sustenta este procedimiento para incluirlo dentro del marco normativo de la entidad”.</i>

Respuesta

(...) **La conciliación bancaria** es un proceso que consiste en revisar y confrontar cada uno de los movimientos registrados en los auxiliares de los bancos, con los valores contenidos en el **extracto bancario** para determinar cuál es la causa de la diferencia.

La razón por la cual los dos saldos no concuerdan se debe a diferencias de tiempo que impiden que una de las partes registre las transacciones en el mismo periodo o errores en el proceso de registro por cualquiera de las dos partes.

En el caso en que el error sea del banco se debe hacer la respectiva reclamación, y en el caso que el error sea de la entidad se debe hacer el respectivo ajuste contable.

Con respecto a la solicitud del consultante de un marco normativo que establezca el procedimiento a seguir en relación con las partidas conciliatorias no identificadas de una conciliación bancaria, es necesario recurrir al concepto de prescripción extintiva definida en el artículo 2535 del Código Civil, que hace referencia a la figura jurídica a través de la cual transcurrido el tiempo establecido en la

ley, se puede adquirir el dominio de las cosas.

Ahora bien, ya que no existe una disposición que indique los términos de la prescripción extintiva concreta para las partidas conciliatorias no identificadas producto de una conciliación bancaria, en opinión de este Consejo, es posible evaluar la aplicación del artículo 789 del Código de Comercio, el cual establece tres años para la prescripción de la acción cambiaria directa (letra de cambio, factura, pagaré), siempre y cuando las partidas sean asimilables a este criterio.

Aunque la gestión de las partidas no identificadas no es un tema que pueda resolver el CTCP, debido a que obedece a los procedimientos internos establecidos por la entidad para el manejo de su efectivo, en caso de darse los supuestos jurídicos, al completarse el tiempo mencionado arriba, estos recursos podrían ser reconocidos como ingresos, sin perjuicio de que a la aparición del acreedor, se reintegren a su favor los recursos correspondientes, caso en el cual se reversaría el ingreso o se registraría la pérdida correspondiente, si el hecho ocurre en un ejercicio posterior. (...)

Condonación de Cuentas por Cobrar

Concepto	Pregunta
2016-0440	<i>" (...) Vendimos una máquina en el año 2008, con un financiamiento a ocho años. Por una negociación comercial la compañía decide condonar la última cuota por cobrar al cliente.</i> <i>Nuestra consulta es bajo NIIF, ¿cómo debemos manejar la condonación de deuda?</i> <i>¿Debemos reducir el ingreso del 2016?</i> <i>¿Debemos afectar el deterioro de cartera, como castigo de cartera?, el cliente no está en bancarrota, no niega la deuda, sus pagos son normales. ¿Es un gasto?"</i>

Respuesta

(...) El párrafo 3.2.3 de la NIIF 9 establece:

"Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando, y sólo cuando:

(a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero; o

(b) se transfiera el activo financiero, como establecen los párrafos 3.2.4 y 3.2.5 y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas, de acuerdo con el párrafo 3.2.6"

Igualmente, el párrafo 11.33 de la sección 11 de la NIIF para las PYMES dispone:

"11.33 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:

(a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, o

(b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, o

(c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia"

De acuerdo con los párrafos transcritos y según la información suministrada por el consultante, las cuentas por cobrar solo se dan de baja cuando se pierdan los derechos legales sobre esta, es decir, cuando el derecho haya prescrito, se extinga o se haya suspendido cualquier acción de cobro.

La condonación puede considerarse como una renuncia a los derechos legales del cobro, lo cual se encuadra en el literal (a) de los párrafos anteriores, es decir, constituye una extinción de los derechos contractuales, por renuncia a ejercerlos.

El párrafo 3.2.12 de la NIIF 9 explica la baja de cuentas de un activo financiero así:

"Al dar de baja en cuentas un activo financiero en su integridad, la diferencia entre:

(a) el importe en libros (medido en la fecha de la baja en cuentas) y

(b) la contraprestación recibida (incluyendo los nuevos activos obtenidos menos los nuevos pasivos asumidos) se reconocerá en el resultado del periodo." (Subrayado fuera de texto)

En estas circunstancias, la condonación no debe afectar el ingreso, sino que constituye una pérdida en la baja del activo financiero. (...)

Con qué periodicidad se deben determinar las primas quinquenales de antigüedad según NIC 19

Concepto	Pregunta
2016 - 0638	<i>“Con base en la norma “NIC 19 Beneficios a Empleados”, ¿Cuál es la norma que regula la periodicidad con la cual las empresas deben desarrollar cálculos para determinar el valor de los pasivos laborales de largo plazo, tales como el reconocimiento de primas quinquenales de antigüedad?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con el párrafo 153 de la NIC 19, las primas quinquenales de antigüedad sobre las que pregunta el consultante se encuentran catalogadas dentro de los otros beneficios a los empleados a largo plazo.

“153 Otros beneficios a los empleados a largo plazo incluyen partidas tales como las siguientes, si no se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:

(a) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;

(b) los premios de antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;

(c) los beneficios por invalidez permanente;

(d) participación en ganancias e incentivos; y

(e) retribuciones diferidas”

En concordancia con el párrafo 154 de la NIC 19, las primas quinquenales de antigüedad no requieren nuevas mediciones que tengan efecto en otro resultado integral.

“154 La medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo.

Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a largo plazo a los empleados.

A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en otro resultado integral”

Según el párrafo 156 de la NIC 19, los beneficios a empleados de largo plazo tendrán tres aspectos en su medición, el costo de acuerdo con los párrafos 66 a 112, los intereses de acuerdo con los párrafos 123 a 126 y las nuevas mediciones de acuerdo con los párrafos 127 a 130.

“Reconocimiento y medición

156 Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado del periodo, el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:

(a) el costo del servicio (...);

(b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (...); y

(c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (...).”

De acuerdo con lo anterior, se requerirá la realización de un nuevo cálculo en cada nuevo período para el que se preparen informes financieros de propósito general, teniendo en cuenta que en los periodos intermedios pueden utilizarse un mayor número de estimaciones que en los informes financieros de fin de ejercicio (ver párrafos 41 a 42 de la NIC 34).

Si la entidad solo está obligada a preparar estados financieros de fin de ejercicio, en los reportes financieros intermedios, que se preparen para uso interno, se podrán utilizar estimaciones, sobre la base del año que reflejen razonablemente el monto total del pasivo que sería reconocido en los estados financieros de fin de ejercicio. (...)

Consejo de administración / Cuotas extraordinarias.

Concepto	Pregunta
2016-0501	<i>“En una propiedad horizontal, en asamblea extraordinaria del año 2015 determinaron aprobar una cuota extraordinaria para realizar unas mejoras al Edificio y al ascensor, de acuerdo con los requerimientos según la norma vigente para ascensores; dichos valores se debían cancelar para luego realizar las obras, por lo tanto, debía generarse la cuenta de cobro del mes de septiembre de 2015 reflejando este valor. En la contabilidad se causó la cartera contra el ingreso.</i> <i>Para la aprobación del balance de diciembre 31 de 2015, un Copropietario argumenta que</i> <i>“no se puede aprobar el balance en razón a que se estaría creando una deuda para el año 2016 lo que traería indeseables consecuencias tales como hacerse cargo de una deuda inexistente, que los copropietarios estarían aprobando y por consiguiente dando lugar a no sé qué planes que tenga la administración y el contador. Porque debía haberse registrado en el pasivo ingresos recibidos para terceros”.</i> <i>Además, posteriormente a la Asamblea, argumenta que en este momento se encuentra sin aprobar el balance debido a que no podían votar para aprobar estados financieros los miembros del consejo de administración como Copropietarios ni a los que representarían porque invalidaría el voto de los poderes que Copropietarios de otros apartamentos le hubiesen otorgado.</i> <i>La Asamblea aprobó el balance teniendo en cuenta la votación de todos excepto el voto de los no asistentes y que no otorgaron poder, obteniendo una votación de más del 50% según su coeficiente para su aprobación.</i> <i>¿El balance carece realmente de toda validez para que un pueda aprobarse por la Asamblea?</i> <i>¿Los miembros del Consejo de Administración pueden o no votar para la aprobación de Estados Financieros de la Propiedad Horizontal?</i> <i>¿Los miembros del Consejo de Administración no pueden representar a otro Copropietario mediante poder escrito?</i> <i>¿Si los Estados Financieros carecen de validez, se puede denunciar al contador ante la Junta Central de Contadores para que se adelante una investigación, ya que firma dando Fe Pública?</i>

Respuesta

(...) Con relación a los temas de las cuotas extraordinarias y la validez del balance aprobado por la Asamblea, les informamos lo siguiente:

En la orientación técnica No. 15⁷ este Consejo indicó que las cuotas extraordinarias, causadas en una copropiedad para la mejora

de bienes inmuebles por destinación o adhesión, esenciales o no esenciales sin desafectar, deben ser reconocidas inicialmente como un ingreso diferido (pasivo) sin afectar el estado de resultados.

En este caso la cuenta por cobrar correspondiente, que según su información ya era exigible, debía haber sido registrada

⁷ El documento en mención se puede consultar en el siguiente enlace: http://www.ctcp.gov.co/pubs1.php?document_id=102

contra una cuenta de ingresos diferidos y no del estado de resultados.

Cuando las mejoras del edificio y el ascensor sean realizadas, estas deben reconocerse como gastos en el estado de resultados, amortizando al mismo tiempo el ingreso diferido previamente registrado.

De esta forma, se logra una mejor correlación de ingresos y gastos, y se reconoce el hecho económico que da origen al derecho de cobro de los copropietarios.

Con relación a la validez del balance aprobado por la Asamblea, se deberá tener en cuenta las funciones que el numeral 2 del Art. 38 de la Ley 675 de 2001 establece como una de las funciones de la Asamblea de Copropietarios, la de aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos, que deberán someter a su consideración el Consejo de Administración, y es en cumplimiento de esta función que los estados financieros fueron aprobados.

En este caso, al haber reconocido la cuenta por cobrar contra los ingresos en el estado de resultados se genera una sobrestimación del patrimonio, ya que la cuota extraordinaria formaría parte de los excedentes del ejercicio y no de los pasivos de la copropiedad, lo que configura una aplicación inadecuada de los principios de contabilidad que debe aplicar la copropiedad, ya que el ingreso solo debería ser reconocido en el estado de resultados cuando se hayan realizado las obras para las cuales fueron asignados los recursos.

A continuación, transcribimos algunos apartes de la orientación técnica que se refieren al tema:

El literal b) del subtítulo “*expensas comunes extraordinarias*” del título “*cuentas por cobrar*” del capítulo “*Elementos de los Estados Financieros*” indica:

“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 esenciales, 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” (...)

Consideración de un negocio de interés público

Concepto	Pregunta
2016-0031	<i>“(…) ¿Las entidades que administran recursos públicos por medio de Alianzas Público-Privadas para realizar obras públicas (carreteras, puentes, obras civiles de uso público, etc.) en forma directa o a través de consorcios, podrían ser consideradas como entidades o negocios de interés público? Para la administración de dichos recursos se requiere la aprobación previa de la autoridad estatal competente (Ministerio de Obras Públicas y Ministerio de Transporte).</i> <i>En algunos contratos, después de culminar la obra - por ejemplo, una carretera - la empresa o consorcio realiza el mantenimiento de la misma, servicio por el cual recauda peajes. ¿Podría esta actividad darle la calificación de entidad o negocio de interés público?</i> <i>¿Una “Entidad o Negocio de Interés Público” solo puede entenderse como tal cuando capta recursos del público mediante la emisión de títulos valores disponibles en los mercados públicos de valores?”</i>

Respuesta

(…) El Decreto Único 2420 de 2015, en el parágrafo 1 del Artículo 1.1.1.1., especifica cuáles son las entidades y negocios de interés público, entre las que se encuentran los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento, las cooperativas financieras, los organismos cooperativos grado superior y entidades aseguradoras, entre otras.

No está descrita de maneta tácita la entidad o los servicios que presta la compañía para la cual se eleva la consulta.

“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:

- 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 2555 de 2010*

- 2. Entidades y negocios interés público;*

(…) Parágrafo 1. Para los efectos de este título son entidades y negocios públicos los que, previa autorización de la autoridad estatal competente,

captan, manejan o administran recursos públicos, y se clasifican en:

- 1. Establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos grado superior y entidades aseguradoras.*
- 2. Sociedades de capitalización, sociedades comisionistas de bolsa, sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas, sociedades fiduciarias, bolsas de valores, bolsas bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros 'commodities' y sus miembros, sociedades titularizados, cámaras de compensación de bolsas de bienes, y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros 'commodities', sociedades administradoras de depósitos centralizados de valores, cámaras de riesgo central de contraparte, sociedades administradoras de inversión, sociedades de intermediación cambiaria y servicios financieros especiales (SICA y SFE), los fondos de voluntarios y obligatorios, los fondos de cesantías, los fondos de inversión colectiva y las universidades de que trata la Ley 546 de 1999 y Decreto 2555 de 2010 y otros que cumplan con esta definición”. (…)*

Contabilidad de Coberturas

Concepto	Pregunta
2016-0942	<i>“(…) Soy Asesor Financiero que actualmente presto mis servicios a una empresa Comercializadora Importadora, que pertenece al Grupo 2 de las NIIF, lo cual realizo operaciones de Cobertura (Forward Non Delivery y Delivery) para mitigar la volatilidad de la Tasa Representativa del Mercado (TRM). Normalmente estas operaciones le implican a la empresa realizar un anticipo del 30% del valor de la importación. También normalmente el 70% restante, lo cancelan a los proveedores antes de que las Mercancías lleguen a las instalaciones del Cliente.</i> <i>Con base en los hechos señalados me permito hacer las siguientes consultas:</i> <i>¿De acuerdo con los hechos mi cliente cumple con los requisitos para llevar una contabilidad de coberturas? ¿En caso de no cumplir con los requisitos para llevar una contabilidad de coberturas mi cliente puede acogerse a lo previsto en la sección 30 numerales 7 y 8, dada la alta volatilidad de la tasa de cambio?</i> <i>La empresa en mención puede valorar (costear) los mercancías disponibles para la venta (existencia) a la Tasa Forward que ha negociado con una Entidad Financiera, ¿dado que dicha tasa refleja el costo real de adquisición de la Mercancía teniendo en cuenta la situación prevista en las preguntas del punto 1? ¿y cómo deber ser el manejo contable de la diferencia en cambio en esta operación?</i> <i>Si la empresa en mención decide NO realizar operaciones de Cobertura (forward) para mitigar la volatilidad de la Tasa Representativa del Mercado (TRM), ¿cómo debe valorar (costear) las mercancías disponibles para la venta (existencias)? ¿Cómo deber ser el manejo contable de la diferencia en cambio en esta operación?</i> <i>¿La empresa en mención dentro de sus políticas contables, puede tener las dos alternativas de manejar la contabilidad de coberturas o de No hacerlo dentro de un mismo periodo fiscal, teniendo como soporte la situación cambiaria en lo que se encuentre el país?</i> <i>¿Cuáles son los requisitos para que la empresa en mención implemente la contabilidad de coberturas?”</i>

Respuesta

(…) ¿De acuerdo con los hechos mi cliente cumple con los requisitos para llevar una contabilidad de coberturas?

¿En caso de no cumplir con los requisitos para llevar una contabilidad de coberturas mi cliente puede acogerse a lo previsto en la sección 30 numerales 7 y 8, dada la alta volatilidad de la tasa de cambio?

En primera instancia debemos aclarar que el tema de contabilidad de coberturas se encuentra normado en los párrafos 12.15 a 12.25 de la NIIF para PYMES, ahora bien, la decisión de aplicar contabilidad de coberturas es de la entidad, para lo cual debe evaluar los requisitos establecidos por la norma.

Sin embargo, de acuerdo con la información suministrada por el consultante, este consejo comprende que las operaciones que se realizan de coberturas tienen como objetivo mitigar la volatilidad de la tasa representativa del mercado (TRM) en compras realizadas a proveedores.

Por lo anterior, debemos traer a colación el párrafo 12.17 de la NIIF para PYMES que establece:

12.17 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas solo para los siguientes riesgos:

(a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;

(b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;

c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y

(d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

El riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se ha incluido en la lista porque la contabilidad de coberturas no tendría ningún efecto significativo sobre los estados financieros.

Las cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar básicos se miden habitualmente al costo amortizado [véase el párrafo 11.5 (d)]. (...) (subrayado fuera del texto)

La transacción realizada por la compañía puede corresponder a una operación de cobertura que cubre el riesgo planteado en el literal (b) del párrafo 12.17 de la NIIF para las PYMES transcrito anteriormente, sin embargo, por ser considerado un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se incluye como contabilidad de coberturas ya que no tendría ningún efecto significativo sobre los estados financieros (...).

La empresa en mención puede valorar (costear) los mercancías disponibles para la venta (existencia) a la tasa forward que ha negociado con una entidad financiera, ¿dado que dicha tasa refleja el costo real de adquisición de la mercancía teniendo en cuenta la situación prevista en las preguntas del punto 1? ¿y cómo deber ser el manejo contable de la diferencia en cambio en esta operación?

El tratamiento contable de acuerdo con lo establecido en el párrafo 30.7 y 30.8 de la NIIF para las PYMES los cuales indican:

“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.”

Al igual, se considera como fecha de una transacción la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con la NIIF.

Para el reconocimiento de un inventario es indispensable identificar la fecha de la transferencia de beneficios y riesgos del bien. Sin embargo, la fecha de la transacción puede variar de acuerdo con las condiciones pactadas en la operación de compra, es decir, una compra tipo CIF (Costo, Seguro y Flete) debe considerarse desde la entrega del inventario en el puerto de destino con flete pagado y seguro cubierto y una compra tipo FOB (Free On Board) debe considerarse desde la entrega del inventario en el puerto de embarque.

Por lo anterior, solo podrá ser reconocido el inventario por el valor de la tasa del Forward si corresponde al mismo de la TRM de la fecha de la transacción, en caso contrario, la diferencia en cambio se reconocerá en el estado de resultados.

El CTCP se ha pronunciado sobre este tema en las consultas 2016-0579 y 2016-0798, (...)

Si la empresa en mención decide NO realizar operaciones de Cobertura (Forward) para mitigar la volatilidad de la Tasa Representativa del Mercado (TRM), ¿cómo debe valorar (costear) las mercancías disponibles para la venta (existencias)? ¿cómo deber ser el manejo contable de la diferencia en cambio en esta operación?

La respuesta a esta inquietud, la encuentra en el ítem anterior. Es importante resaltar que la valoración del inventario es una transacción diferente e independiente a la realización o no de las operaciones de cobertura.

¿La empresa en mención dentro de sus políticas contables, puede tener las dos alternativas de manejar la contabilidad de coberturas o de no hacerlo dentro de un mismo periodo fiscal, teniendo como soporte la situación cambiaria en lo que se encuentre el país?

De acuerdo con lo normado en el párrafo 10.7 de la NIIF para las PYMES se establece:

“Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas.”



Si esta Norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.”

“10.8 Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:

(a) es requerido por cambios a esta Norma; o

(b) dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.”

Por lo anterior, la entidad no podrá utilizar dos métodos de reconocimiento a un mismo tipo de transacción ya que de acuerdo con el párrafo citado arriba debe aplicarse una política contable de manera uniforme a todas las transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares.

Ahora bien, si la Entidad decide efectuar un cambio de política contable en concordancia con el numeral 10.8, de un período a otro, deberá cumplir los requerimientos del literal b), en el cual, al aplicar la contabilidad de coberturas deberá cumplir todos y cada uno de los requisitos exigidos.

¿cuáles son los requisitos para que la empresa en mención implemente la Contabilidad de Coberturas?

De cumplir todos los requisitos normados en los párrafos 12.15 a 12.18 de la NIIF para las PYMES.

Ahora bien, en cuanto al tema de coberturas este consejo se ha pronunciado en los siguientes conceptos: 2015-1037, 2015-0496, 2015-0442, 2015-0338, 2013-0416 y 2013-0174, (...)

Contabilidad de costos

Concepto	Pregunta
2016-0305	<i>“El Parágrafo del Artículo 1º de la Ley 1314 de 2009, reza textualmente:</i> <i>Parágrafo. Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos. (Subrayado fuera de texto)</i> <i>Sobre el asunto que nos ocupa, surgen los siguientes interrogantes:</i> <i>¿Excluir el sistema de información denominado “contabilidad de costos” según la norma señalada es desconocer que la “contabilidad de costos” forma parte de la contabilidad financiera, cuando en la dinámica empresarial éste es un subsistema de la contabilidad financiera?</i> <i>¿Al excluir el subsistema de contabilidad de costos como parte de la contabilidad financiera, cómo se reflejarán contablemente en los costos de los productos o de los servicios prestados los movimientos y transacciones de los costos de transformación, los costos y gastos de producción y de operación, el manejo de inventarios, los traslados entre inventarios, el costo de la mercancía vendida, entre otros?</i> <i>En la preparación y presentación del Estado de Resultados denominado “Método de la Naturaleza de los Gastos” indicado en la NIC 1 – Presentación de estados financieros se deben calcular rubros como “Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso” y “Consumos de materias primas y materiales secundarios” los cuales se calculan extracontable o únicamente en los Estados de Costos. ¿Para preparar y presentar el Estado de Resultados en el formato “Método de la Naturaleza de los Gastos” se deben elaborar previamente como elemento de cálculo los Estados de Costos referidos en el artículo 27 del Decreto 2649 de 1993 y ejemplificados en los diferentes libros de los autores de contabilidad de costos?”</i>

Respuesta

(...) ¿Según el enunciado de la norma transcrita, las facultades de intervención de la Ley 1314 de 2009 en materia de contabilidad de costos no permiten aplicar a las entidades que les corresponda los Párrafos 12 y siguientes de la NIC 2 – *Inventarios* o 13.8 y siguientes de la Sección 13 de la NIIF para Pymes – *Inventarios*?

(...) El parágrafo del artículo 1º de la Ley 1314 de 2009, establece que no regulará los temas de contabilidad de costos, sin embargo, una cosa es la contabilidad de costos, y otra cosa es la forma como se determinan los costos de transformación para determinar el costo de los inventarios; por ende, los párrafos 12 y siguientes de la NIC 2, y los párrafos 13.8 y siguientes de la sección 13.8 para Pymes, son aplicables en la medición de inventarios.

¿Excluir el sistema de información denominado “contabilidad de costos” según la norma señalada es desconocer que la “contabilidad de costos” forma parte de la contabilidad financiera, cuando en la dinámica empresarial éste es un subsistema de la contabilidad financiera?

Tal como usted lo indica, aun cuando existen normas relacionadas con el tema, como la norma de inventarios cuando se refiere a los costos de adquisición o transformación, o al uso del costo estándar como una fórmula del costo, la contabilidad de costos no fue referida en la Ley 1314 de 2009.

¿Al excluir el subsistema de contabilidad de costos como parte de la contabilidad financiera, cómo se reflejarán contablemente en los costos de los productos o de los servicios prestados los



movimientos y transacciones de los costos de transformación, los costos y gastos de producción y de operación, el manejo de inventarios, los traslados entre inventarios, el costo de la mercancía vendida, entre otros?

Como se explicó en el punto No. 1, para la medición de los inventarios se aplicará lo descrito en los párrafos 12 y siguientes de la NIC 2 (Grupo 1), o los párrafos 13.8 y siguientes de la sección 13 para las Pymes (Grupo 2).

En la preparación y presentación del Estado de Resultados denominado “Método de la Naturaleza de los Gastos” indicado en la NIC 1 – Presentación de estados financieros se deben calcular rubros como “Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso” y “Consumos de materias primas y

materiales secundarios” los cuales se calculan extracontable o únicamente en los Estados de Costos.

¿Para preparar y presentar el Estado de Resultados en el formato “Método de la Naturaleza de los Gastos” se deben elaborar previamente como elemento de cálculo los Estados de Costos referidos en el artículo 27 del Decreto 2649 de 1993 y ejemplificados en los diferentes libros de los autores de contabilidad de costos?

Las entidades podrán aplicar contabilidad de costos siempre que se tengan en cuenta los criterios de medición (inicial y posterior) contenidos en NIC 2 (Grupo 1) y en la Sección 13 (Grupo 2). Se tendrá en cuenta que la determinación del Costo se fundamenta en los niveles normales de producción. (...)

Contabilización de títulos valores en las empresas del Grupo dos

Concepto	Pregunta
2016-0178	<i>“Somos una Institución de Educación Superior, pertenecemos al grupo 2 para efectos de las NIIF.</i> <i>Contamos con un portafolio de inversiones en títulos valores como CDT, Bonos, TES y carteras colectivas, que consideramos como inversiones temporales, pues están disponibles para la venta.</i> <i>Valoramos estas inversiones a precios de mercado diariamente, la variación diaria la contabilizamos como mayor o menor valor de las inversiones contra el Estado de Resultados.</i> <i>¿Tenemos la duda de si esta diferencia debemos contabilizarla en su totalidad en la cuenta 42 de rendimientos financieros o una parte afecta la cuenta 19 de valorizaciones? ¿Esto para efectos de la contabilidad fiscal y cierre de los estados financieros del periodo 2015 teniendo en cuenta COLGAP o Decreto 2649 y 2650?”</i>

Respuesta

(...) En este artículo se establece que el valor histórico de las inversiones, el cual incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisiones, honorarios e impuestos, debe ser ajustado al final del período al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones.

Una de las interpretaciones sobre la aplicación de esta norma, es que los intereses de los instrumentos de deuda son causados a la tasa establecida en la fecha inicial de compra del título (TIR de compra y que las diferencias que se generen entre el valor en libros (valor de compra más causaciones) y el valor de mercado deben ser reconocidas como provisiones o valorizaciones.

Otras entidades del sector real, en cambio han optado por valorar sus inversiones en instrumentos de deuda por sus valores de mercado, considerando los criterios de medición del Art. 10, y reconociendo las diferencias entre el valor en libros y el valor de mercado directamente en el estado de resultados, de forma similar a lo establecido para las entidades financieras cuando valoran sus inversiones en instrumentos negociables.

Este Consejo, considera que al aplicar las normas del Decreto 2649 de 1993, ambos tratamientos podrían ser viables, el primero reconoce los ingresos en el estado de resultados sobre la base del costo amortizado y las diferencias de valor cuando son positivas las reconoce como un superávit por valorizaciones, de forma similar a como se establece en las NIIF plenas para las inversiones al valor razonable con cambios en el otro resultado integral.

El segundo reconoce todo el ajuste en el estado de resultados, de forma similar a como en las NIIF se reconocen las variaciones del grupo denominado activos financieros al valor razonable con cambios en resultados. En todo caso estos tratamientos contables podrían diferir de los requerimientos de las normas fiscales.

En los informes financieros preparados con posterioridad al 31 de diciembre de 2015, una entidad del Grupo 2 deberá aplicar lo establecido en la sección 11 del anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, (...)

Contabilización IVA

Concepto	Pregunta
2016-0229	<i>“Agradezco su orientación en el reconocimiento del IVA en compra, pues hay quienes lo reconocen como un activo y lo manejan por una 13 y al cierre contable lo presentan en el Estado de situación Financiera como activo de la 13 lo correspondiente al último periodo a declarar en la vigencia siguiente.</i> <i>Pero hay quienes lo reconocen el IVA en compra, como un menor valor del pasivo por la 2408 y al cierre contable lo presentan en el Estado de situación Financiera como pasivo neto lo correspondiente al último periodo a declarar en la vigencia siguiente y solo lo presentan como un activo en la 13 en el caso de liquidar un saldo a favor. De acuerdo a la compensación en las NIIF donde expresa: “Un activo y pasivo financiero serán objeto de compensación si existe el derecho legalmente exigible de compensar los importes reconocidos y tengan la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo de forma simultánea”.</i>

Respuesta

(...) No queda claro en la consulta a qué se refiere el consultante con “IVA en compra”. Si se trata del IVA descontable, la compensación solo opera cuando es requerido o permitido por otra NIIF (ver NIC1.32).

No hay una NIIF específica para el IVA y no se trata de activos ni pasivos financieros, puesto que no son contractuales. En estas circunstancias, es viable aplicar la jerarquía normativa establecida por los párrafos 10 y 11 de la NIC 8, que permiten la opción de acudir a normas que traten temas similares cuando no lo haga una norma específica.

La NIC 32 (ver párrafo 42) y la NIC 12 (ver párrafo 71) incluyen requerimientos similares sobre el tema.

En esencia, la compensación entre activos y pasivos en los citados párrafos solo es viable cuando existe el derecho legal de compensar y se tiene la intención de liquidar por el neto.

Aplicando este criterio al IVA descontable, la entidad tiene el derecho legal de compensar el IVA generado con el descontado. A menos que no haya forma de deducir del valor a pagar, el IVA descontable, también existirá la intención de compensar, por lo cual, por regla general, el IVA debe compensarse para efectos de presentación, así como ocurre con los demás impuestos que tengan

características similares de partidas a favor y a cargo simultáneamente y que sean compensables.

Si, por el contrario, si se trata de solicitar la devolución, no habría intención de compensar, por lo cual tendría que presentarse el IVA descontable como una cuenta por cobrar por ese concepto en el activo.

Debe aclararse que el tratamiento descrito es para efectos de presentación, por lo cual en la contabilidad es conveniente contar con cuentas separadas para diferenciar los valores a cargo de los valores a favor.

Si el consultante se refiere a la retención en la fuente por IVA, que ocurre cuando el comprador, al momento de causar o pagar una compra gravada con IVA, retiene al vendedor un porcentaje del valor del IVA, el vendedor debe contabilizar la retención de IVA como un activo que incluirá en la Declaración de IVA del respectivo bimestre y el comprador debe contabilizar el valor retenido como un pasivo el cual incluirá en la Declaración de Retención en la fuente del mes en el cual la practicó.

Los criterios de compensación son los mismos expresados atrás. (...)

Contador y socio de la entidad

Concepto	Pregunta
2016-0319	<i>“Tengo la intención de crear junto con otros socios una empresa limitada de vigilancia y seguridad privada, y aunque mi participación es muy pequeña, ¿No sé si puedo ejercer como contadora de esta misma empresa? ¿Además puedo certificar los aportes para la creación de la empresa siendo yo una de las aportantes?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con el análisis realizado por este Consejo, no existe norma legal que impida que en una empresa de responsabilidad limitada uno de los socios se desempeñe como contador de la entidad en la que mantiene participaciones.

En este caso, el contador podría considerarse un empleado de la entidad y estaría sujeto a las instrucciones impartidas por la administración.

No obstante lo anterior, al desarrollar sus funciones como contador de la entidad, el socio deberá tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, y particularmente lo relacionado con los principios básicos de ética profesional que deben ser considerados al dar fe pública sobre hechos propios del ámbito de su profesión, aspecto que podría llegar a generar traumatismos para la sociedad y para los terceros, ya que los principios de objetividad, independencia, imparcialidad, confianza y confidencialidad, podrían verse afectados, cuando el socio tenga a cargo simultáneamente otras funciones de dirección dentro de la entidad

Sobre el particular, le recomendamos revisar algunos conceptos emitidos por la Superintendencia de Sociedades sobre este tema (ver, por ejemplo: Oficio 220-088599 del 16 de Agosto de 2011, Oficio 220-068602 del 05 de junio de 2011, Oficio 220-09652 de abril 3 de 2009), en los que ha indicado que no existe norma legal que impida que uno de los

socios pueda desempeñarse simultáneamente como Contador.

Así mismo, invitamos al peticionario a consultar el Decreto 2420 de 2015, anexo No. 4, relacionado con el código de ética específicamente lo relacionado con los conflictos de intereses, establecidos en el numeral 220.

En conclusión, el CTCP opina, que aunque no existe inhabilidad para que un socio de una sociedad de responsabilidad limitada, que es contador público sea a su vez el contador de la entidad, esto podría no ser conveniente, ya que podrían generarse conflictos de intereses e incumplimiento del código de ética profesional, y verse afectada la credibilidad de la información financiera frente a terceros, especialmente cuando el socio-contador tenga otras funciones administrativas dentro de la entidad.

Deberá tenerse en cuenta que el Art. 10 de la Ley 43 de 1990, cuando se refiere a la fe pública establece que:

“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”. (...)

Copropiedades

Concepto	Pregunta
2016-0183	<i>Aclaración acerca del grupo al cual se debe someter una propiedad horizontal después de haber pasado las fechas de aplicación establecidas en los decretos 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y si durante el año estas no se han sometido a la nueva normatividad vigente.</i> <i>¿Cuál era el momento apropiado para aplicar la norma iniciar con el corte a diciembre 31 de 2013 e implementarla durante todo el año 2014 o iniciar con saldos del 31 de diciembre de 2015 e implementarla todo el año 2015?</i> <i>¿Suponiendo que estamos a mediados del año actual, debemos hacer el balance a diciembre 31 de 2015 y repetir la contabilidad desde 01 de enero de 2016 hasta la fecha en la cual se comience a trabajar para llegar a los saldos finales con corte a 31 de diciembre de 2016 o es suficiente con montar saldos en el mes que se inicie sin importar que sean los 12 meses completos?</i> <i>¿Podemos hacer un balance de apertura en un periodo intermedio en el que se decida empezar a implementar la norma internacional?</i> <i>¿Se debe generar un balance de apertura desde el momento en que se decide aplicar la contabilidad bajo norma internacional o esperar un año más para establecer políticas e implementar su aplicación?; con lo cual estaríamos incumplimiento de la norma.</i> <i>En el decreto reglamentario 2548 de 2015 se establece la existencia de un libro tributario el cual no es de carácter obligatorio, puesto que, para efectos fiscales, una entidad puede presentar una conciliación de las diferencias entre valores registrados en la contabilidad y las bases fiscales correspondientes.</i> <i>¿Cuál es el procedimiento para llevar el libro fiscal en el caso de las NIIF?</i> <i>Cuál es el procedimiento para hacer una conciliación de diferencias sin una contabilidad? ¿Debidamente realizada y registrada en el caso de las NIIF?</i> <i>¿Cuándo la DIAN quiera revisar las bases fiscales durante los próximos cinco años después de empezar la aplicación de la norma es necesaria la contabilidad completa para identificar el origen de las operaciones y llegar a los resultados mostrados en los informes finales?</i> <i>De acuerdo con estas preguntas la duda es ¿si se deben llevar paralelamente las dos contabilidades, realizar registros independientes, imprimir libros independientes, esto teniendo en cuenta que los resultados finales tanto de la contabilidad fiscal como de las NIIF es completamente diferente y cada uno de ellos se debe soportar en el proceso de contabilización y de esta forma llegar a los resultados de cada una de las operaciones?</i> <i>Estas preguntas las hacemos dado que nos hemos preocupado por realizar un trabajo a conciencia y cumplir en su totalidad con la normatividad, pero es preocupante y desmotivador cuando contadores y revisores fiscales en las asambleas y consejos de administración manifiestan:</i> <i>No es necesario llevar dos contabilidades, solo se debe llevar una, es esto verdad o no y en caso de ser cierto ¿se debe llevar la contabilidad fiscal o la contabilidad bajo NIIF?</i>

Concepto	Pregunta
	<i>¿Cuándo manifiestan que eso es muy sencillo y que las mismas políticas se pueden copiar para todas las unidades ya que solo cambian una o dos cuentas de la contabilidad fiscal, es cierta esta apreciación?</i> <i>¿Cuándo manifiesta que no se deben imprimir los dos auxiliares independientes, ya que, con una o dos cuentas de la contabilidad fiscal, es cierta esta apreciación?</i> <i>¿Cuándo dicen que los saldos iniciales son sencillos que solo es coger un balance fiscal y cambiarles los nombre a las cuentas. es cierta esta apreciación?</i>

Respuesta

(...) La Ley 1314 de 2009 separó las funciones de normalización técnica, regulación, supervisión y vigilancia, asignando al consejo técnico la función de dar orientación técnica de la profesión y emitir recomendaciones al gobierno nacional sobre las normas que deben regir en el país. (...)

Otras consideraciones sobre su consulta son las siguientes:

Para efectos de clasificar la copropiedad en un grupo, será necesario que analice los criterios

establecidos en los artículos 1.1.1.1, 1.1.2.1, y 1.1.3.1 del Decreto 2420 de 2015. También podrá encontrar en el cuadro 2 de la Orientación Técnica No. 15 un resumen de los mismos (página 19).

Los cronogramas de aplicación de los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera de grupo 1, 2 y 3 se encuentran descritos en los artículos 1.1.1.3, 1.1.2.3, 1.1.3.3 del Decreto 2420 de 2015. En resumen:

Cronograma de aplicación	Descripción	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
	Período de Preparación obligatoria	Año 2013	Año 2014	Año 2013
	Balance de Apertura	Ene.1/2014	Ene.1/2015	Ene.1/2014
	Período de transición	Año 2014	Año 2015	Año 2014
	Últimos EF COLPCGA	Dic. 31/2014	Dic. 31/2015	Dic. 31/2014
	Primer período de aplicación	Año 2015	Año 2016	Año 2015
	Fecha Primeros EF NIF	Dic. 31/2015	Dic. 31/2016	Dic. 31/2015



Como se indica en la gráfica anterior, el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) se elaborará el 1 de enero de 2014 para los grupos 1 y 3, y al 1 de enero de 2015 para el grupo 2. La fecha de presentación de los últimos estados financieros sobre el marco de principios anterior es el 31 de diciembre de 2014, para las entidades del grupo 1 y 3, y el 31 de diciembre de 2015 para una entidad del Grupo 2.

Adicionalmente, deberá tenerse en cuenta que el Decreto 2649 de 1993, quedará derogado a partir del 1 de enero de 2015 para una entidad que aplique las normas del grupo 1 o 3, y del 1 de enero de 2016 para una entidad que aplique las normas del grupo 2.

El contenido, la estructura y la revisión de las políticas contables obedecen a los procedimientos internos de cada entidad, por lo cual, deberá usarse el juicio profesional en el desarrollo y revisión de las políticas contables con base en el marco técnico normativo correspondiente, con el fin de garantizar que los estados financieros contengan información coherente y consistente, y su grado de detalle dependerá de las circunstancias de la entidad.

Para una copropiedad la aplicación del marco técnico normativo del grupo 3 (...) no debería demandar grandes costos, ya que este marco de principios simplificado se basa en el uso del costo histórico y solo exige la preparación de

un balance y estado de resultados., siendo más sencillo de aplicar que el anterior marco de principios contenido en el Decreto 2649 de 1993.

El libro fiscal al que hace referencia el Decreto 2548 de 2014, no es un libro de contabilidad. Adicionalmente, este se encuentra fuera del alcance de los nuevos marcos técnicos normativos establecidos por la Ley 1314 de 2009.

Sin embargo, este consejo emitido el pasado mes de diciembre la Orientación Técnica 016 Orientación Técnica sobre Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición (...).

La obligación de llevar contabilidad por parte de las copropiedades no fue establecida por la Ley 1314 de 2009, que aplica a todas las personas naturales o 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.

Esta obligación fue establecida en la Ley 675 de 2001, por lo que al elaborar los informes financieros se deberá considerar el marco técnico que resulte pertinente.

Costos de Inventarios

Concepto	Pregunta
2016-0772	<i>“Refiriéndonos específicamente a los costos de transformación como parte del costo de los inventarios, en los que la sección 13 de la NIIF para Pymes (Decreto 2420 de 2015) es clara en que los niveles anormales de desperdicios se reconocen como gasto en el periodo en que se ocasionan, el caso en particular es el siguiente:</i> <i>Una empresa que presenta un nivel de re-manufactura de entre el 40% y 50% de su producción, hago claridad en que no son reprocesos ni niveles anormales de desperdicio; en este caso la re-manufactura hace referencia a que se produce y se pone a la venta el total de la producción, después de un mes aproximadamente por política, la empresa toma la producción no vendida y la usa para la producción de nuevas prendas o piezas. Esta es una situación normal en la compañía que fabrica prendas con un componente importante de exclusividad y calidad. ¿Estos costos de desarmar y crear nuevas prendas o piezas, pueden ser tratados como costos de transformación del inventario, en lugar de como gastos del periodo?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su pregunta es necesario hacer referencia a las normas aplicables sobre los siguientes temas:

1. Los costos de transformación;
2. El ajuste de los inventarios a su valor neto de realización;
3. El tratamiento de los subproductos.

Para cada uno de los temas anteriores, en los marcos técnicos normativos se han establecido directrices para su contabilización.

En el siguiente cuadro presenta un resumen de los párrafos aplicables, extractados de los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015, y que deben ser aplicados por las entidades del Grupo 1 o Grupo 2 respectivamente:

Decreto 2420/2015		Costos de Transformación	Ajuste al valor neto de realización	Tratamiento de Subproductos
Anexo 1- Grupo 1	1-	NIC 2., Párr. 12-18	NIC 2., Párr. 9 y 28-33.	NIC 2., Párr. 14
Anexo 2- Grupo 2	2-	Sección 13, P. 13.8	Sección 13., Párr. 13.4 y 13.19; Sección 27., Párr. 27.2-4	P. 13.10

De acuerdo con lo anterior, con posterioridad al registro del costo de adquisición o transformación de los inventarios, aplicando alguna de las fórmulas o técnicas de medición (PEPS, promedio, costo estándar; método de los minoristas o el precio de compra más reciente), para los inventarios no vendidos durante el período, la entidad deberá efectuar los análisis y ajustes correspondientes para que su valor en libros no exceda su valor recuperable, esto es el menor valor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta, o en otras palabras el menor entre el costo y el valor neto de realización.

Por estas razones, cuando los inventarios no son vendidos durante el período, según lo establecido en la NIC 2 o en la Sección 13 de la NIIF para las Pymes, al cierre de cada período los responsables de la preparación y presentación de los estados financieros deberán verificar que el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas de los inventarios, hayan sido reconocidas en el período en el que ocurrió la rebaja o la pérdida del inventario, teniendo en cuenta que no sería adecuado que estas pérdidas fueran trasladadas a otros períodos.



En el caso de los inventarios de productos terminados que son remanufacturados, y posteriormente vendidos como otros productos terminados, este Consejo considera que el valor en libros de dichos inventarios, debidamente ajustado al importe menor entre el costo y el valor neto realizable, debe ser trasladado nuevamente a la cuenta de productos en proceso, para continuar cargando los costos adicionales de transformación en que incurra la entidad para obtener los nuevos productos.

Ahora bien, para determinar el nuevo costo de estos productos la entidad tendrá en cuenta las fórmulas o técnicas del costo que hayan sido aplicadas, y las bases de medición de los inventarios, que exigen que el valor en libros sea el menor valor entre el costo y el valor neto realizable.

En conclusión, los costos incurridos por una entidad para desarmar las piezas y obtener nuevos productos, pueden ser registrados como costos de transformación de los inventarios de productos remanufacturados.
(...)

Costos Indirectos

Concepto	Pregunta
2016-0464	<i>“El objeto principal de (...) EPS S.A. es la realización de todas las actividades propias de una entidad promotora de salud dentro del marco y los requisitos establecidos en la ley, para ello efectúa las funciones de afiliación, registro y recaudo de las cotizaciones de los usuarios (...).</i> <i>Existen actividades indirectas que contribuyen a la consecución del objeto principal, para lo cual las EPS utilizan los recursos obtenidos de la UPC y UPC-S con el fin de garantizar un servicio oportuno y eficaz a sus afiliados. Algunas de estas actividades son servicios como call center (programación y agenda de citas médicas, línea de atención al usuario), auditoría de facturas de servicios médicos, entre otros.</i> <i>La interpretación de la definición del costo indirecto (...), son aquellos en los que incurre la entidad, pero no son directamente atribuibles a la prestación del servicio, pero son necesarios para la debida atención del servicio a los usuarios (call center, programación y agenda de citas médicas), el proceso de auditoría de cuentas medicas a la factura o documento equivalente, para que surta el debido pago del servicio prestado generados por la prestación del servicio, dentro de estos tenemos personal médico y herramientas técnicas entre otros.</i> <i>(...) solicitamos la emisión de un concepto (...), con el fin de poder establecer de manera correcta si los valores anteriormente son costos indirectos de la EPS”.</i>

Respuesta

(...) el párrafo 13.8 de la NIIF para las PYMES:

“Los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa.

También incluirán 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.

Son costos indirectos de producción fijos 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 la planta.

Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.” (Subrayado fuera de texto)

Aunque el concepto de costos indirectos se indica en la norma citada en referencia con el inventario, no necesariamente se requiere de inventarios para que existan tales costos, dado que cualquier tipo de entidad puede

llevar una contabilidad de costos sin que necesariamente existan inventarios.

En el caso de prestación de servicios de salud, puede considerarse de manera general que los costos directamente relacionados son los recursos humanos y los insumos materiales y tecnológicos requeridos para prestar el servicio respectivo, al igual que los costos indirectos asignables al servicio, tales como los gastos del personal de coordinación y apoyo operativo, gastos respecto al mantenimiento de infraestructura, operación y mantenimiento de vehículos, capacitaciones y otros gastos recurrentes (papelería, materiales, etc.).

(...) los ejemplos expuestos por el consultante, como los servicios prestados por el ‘Call Center’ (...) y la realización de la auditoría de facturas (...), se pueden catalogar como costos indirectos, siempre que sea evidente su relación con la prestación del servicio (...)

que beneficios económicos futuros (ligados al inventario) lleguen a la empresa y el costo del activo puede ser medido con confiabilidad; razón por la cual la compra se reconoce en el momento en que se han recibido substancialmente los riesgos y beneficios, para lo cual su determinación se realiza de acuerdo con los términos “incoterms”.

Ahora bien, la medición inicial de los inventarios se realiza de acuerdo con el párrafo 13.5 y 13.6 de la Sección 13 “Inventarios”, los cuales establecen:

“Costo de los inventarios

13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de adquisición [véase: párrafos 13.6 y 13.7], costos de transformación [véase: párrafos 13.8 a 13.10] y otros costos [véase: párrafos 13.11 y 13.12] incurridos para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

13.6 Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.”

La medición posterior del inventario se efectuará conforme al párrafo 13.4, que establece:

“Medición de los inventarios

13.4 Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. ”

Con relación a la tasa de cambio, se debe considerar lo indicado en la sección 30, párrafo 30.7, el cual enuncia:

“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.”

Lo anterior significa que cuando una entidad compra inventarios en moneda extranjera se registraran, utilizando la moneda funcional mediante la aplicación al valor en moneda extranjera por la de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción.

Así las cosas, dando respuesta a su pregunta cuatro, en nuestra opinión, el CTCP no considera apropiada la practica expuesta por parte del consultante, basados en los criterios y normatividad antes citada sobre este particular. (...)

Contrato de aporte bajo condición

Concepto	Pregunta
2016 - 0635	<i>“Existe un contrato de “Aporte bajo Condición”, entre un municipio X y una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, allí el objeto del contrato de aporte bajo condición es la prestación del servicio de acueducto para los habitantes del municipio. El municipio entrega a la ESP los activos necesarios para prestar este servicio (línea de conducción, tanque de almacenamiento, sistema de agua potable, entre otros). Estos bienes aportados por el municipio deben ser devueltos al municipio al vencimiento del plazo pactado. La duración del contrato es de treinta (30) años y la infraestructura nueva que se construya con recursos propios de la ESP será propiedad de la empresa y no es susceptible de reversión.</i> <i>Desde el punto de vista de la ESP y de acuerdo con la información proporcionada, bajo NIIF: ¿Se debería registrar un activo intangible por este contrato?”</i>

Respuesta

(...) Con el fin de dar respuesta a su consulta acudimos 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.

En estas condiciones, debe evaluarse si se cumple el criterio de activo para establecer su manejo contable.

Podría pensarse que si no hay compensación alguna por el uso de los activos aportados por el municipio para prestar el servicio de acueducto a los habitantes y los costos principales relacionados con el uso están en cabeza de la empresa de servicio, la existencia del activo se da desde el derecho legal a explotar el servicio público, el cual generará ingresos a través del cobro de las tarifas respectivas, además del beneficio económico que suponen menores costos por el uso de los activos recibidos, puesto que de no haberse cedido el uso, la ESP tendría que pagar para adquirir o tomar en arriendo los activos respectivos.

Si la entidad no puede disponer de la línea de conducción, el tanque de almacenamiento, el sistema de agua potable, entre otros, debido a que deben ser devueltos al vencimiento del contrato, es decir, en 30 años y los riesgos

derivados de la propiedad están en cabeza del municipio, se trataría de un activo intangible, atendiendo la definición contenida en el párrafo 8 de la NIC 38, que indica:

“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física...”

El derecho de uso es un activo identificable, porque proviene de derechos legales; es de carácter no monetario, porque no espera liquidarse mediante la recepción de efectivo u otro activo financiero y no tiene apariencia física.

La medición del activo intangible debería corresponder a la tasación del derecho de uso, medida como el valor presente de los cánones de arrendamiento menos los costos asumidos por la entidad, siempre y cuando haya un acuerdo formal entre el municipio y la entidad de servicios públicos sobre esos términos. Si no hay contraprestación entregada, debería reconocerse un ingreso diferido, dado que debe cumplirse la condición de la prestación de servicio.

Dado que la ESP conserva los activos que adquiere, el contrato no es en conjunto un acuerdo de concesión. Sin embargo, la CINIIF 12, “Acuerdos de Concesión de Servicios”, puede ser un buen referente para aclarar el manejo contable. (...)

Contratos de intermediación aérea

Concepto	Pregunta
2016-0365	<i>“Cuál es la manera más adecuada de hacer los registros contables e impuestos de las facturas recibidas por la agencia de viajes como intermediario de las aerolíneas y los hoteles cuando recibimos el servicio para nuestros colaboradores.</i> <i>Hay opción de tener sanciones por hacerlo directamente a nombre de la aerolínea y del hotel no a nombre de la Agencia.”</i>

Respuesta

(...) Para la contabilización de los ingresos la entidad aplicará lo establecido en el párrafo 23.4 de la NIIF para pymes, el cual establece:

“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.”

De otra parte, la NIIF 15, establece:

“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. “

(...) en un contrato de comisión el cual se ajusta a las condiciones de la consulta, los dineros recibidos para terceros deben ser clasificados en una cuenta separada del pasivo, la cual será cancelada cuando los dineros recibidos sean transferidos por la entidad.

El CTCP le recomienda que analice los siguientes aspectos al definir el tratamiento contable de los ingresos de la entidad y que tenga en cuenta que los criterios y juicios realizados por el responsable de los estados financieros se fundamentan en información objetiva que pueda ser validada por quienes otorgan algún nivel de aseguramiento a la información de la entidad:

Las directrices apuntan a identificar los ingresos como actividades ordinarias:

- La Entidad es el deudor principal en la transacción de venta. Esto quiere decir, ¿es responsable de proporcionar el producto o servicio, o es el proveedor del bien o servicio? Si está efectuando estas actividades, es probable que pueda tener un ingreso de actividades ordinarias.



- La Entidad tiene riesgo general de la prestación del servicio. Si los riesgos de la prestación del servicio los asume la agencia, es probable que la entidad debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias.
- Puede seleccionar proveedores. Éste es importante, ya que implica que no hay un proveedor clave que opera este tipo de transacción.
- La Entidad tiene riesgo de crédito. Esto significa que, si el cliente no paga, entonces la entidad absorbe la pérdida, y no un proveedor. Sin embargo, si sólo está en riesgo de pérdida la comisión si el cliente no paga, entonces la entidad está probablemente frente a un ingreso de actividades ordinarias.
- La Entidad establece el precio, entonces es probable que tenga control sobre toda la transacción, y se puede registrar como ingreso de actividades ordinarias. (...)

Convenios- registro contable

Concepto	Pregunta
2016-0218	<i>“(…) quisiera hacer la consulta sobre el modo de registro contable que debe hacer una persona natural régimen simplificado con establecimiento de comercio y su actividad económica está dada a la educación técnica, de un convenio suscrito con entidad de estado con el siguiente objeto:</i> <i>Convenio derivado de ampliación de cobertura No. 02 (…), cuyo objeto es realizar acciones de formación aunando esfuerzos, capacidades y conocimientos para el desarrollo de programas de formación profesional integral, en el marco del Programa de Ampliación de Cobertura, con el fin de formar a un mayor número de colombianos.</i> <i>Estos recursos sólo podrán ser utilizados para los gastos propios de la ejecución del convenio establecido en la Resolución No. 01094 de 2013, modificada por la resolución 1535 de 2013 y por la Resolución 0869 de 2015 tales como: Gestión académica, materiales de formación, bienestar del aprendiz y gestión administrativa.</i> <i>Estos recursos no incrementan el patrimonio de la persona natural, y no genera utilidad alguna, como sería el procedimiento de registro contable.</i> <i>Sin embargo, aclaro que los valores de ingreso de este convenio se da teniendo en cuenta la siguiente estructura, allí se refleja que el rubro de materiales refleja un porcentaje del 10%, este valor debe ser utilizado específicamente y en su totalidad en materiales específicos requeridos por la población beneficiaria del convenio, así mismo el rubro bienestar del aprendiz, que también debe ser utilizado en actividades que garanticen el bienestar de la población beneficiaria del convenio al igual que el rubro de administración el cual asigna un porcentaje del 15%, de un subtotal, este valor varía de acuerdo a la cantidad de grupos que se oferten. estos valores deben ser utilizados específicamente en los rubros descritos y por los valores exactos y según el modelo, programa y proyecto de formación que se está implementando que en este caso es la entidad que realiza la convocatoria de ampliación de cobertura de no ejecutarse serán reintegrados a la entidad que transfiere los recursos (…)</i>

Respuesta

(…) Respecto a este particular, el numeral 4 de la Sección 23 “Ingresos de Actividades Ordinarias”, establece:

“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.”

Así las cosas, con fundamento en la información suministrada, en nuestra opinión, el 15% del rubro de administración se deberá registrar como parte de sus ingresos ordinarios y el restante 85% será un pasivo con terceros, lo anterior debido a la labor de intermediación por la que devenga un porcentaje del valor del ingreso total.

Lo anterior, teniendo en cuenta los criterios establecidos en la norma antes citada. (…)

Costos de préstamos en proyectos inmobiliarios - posibilidad de usar NIC 23 en Pymes

Concepto	Pregunta
2016-0460	<i>“(…) En una sociedad dedicada a la construcción de proyectos inmobiliarios con una duración promedio mayor a un año; el manejo contable de los gastos asociados directamente a proyectos inmobiliarios en curso como lo son: administrativos; honorarios, comisiones de venta, papelería, etc., los comerciales tales como: gastos de venta, publicidad y promoción y los gastos financieros tales como: intereses y gravámenes a los movimientos financieros, normalmente venían activándose en el inventario en la cuenta contable 14 construcciones en curso durante la ejecución del proyecto, (…).</i> <i>Teniendo en cuenta lo dispuesto en la NIIF para Pymes, los valores por dichos conceptos se deberían registrar como gastos administrativos, de ventas o financieros en el año en que se causen, independientemente del momento en el que se facturan o generan los ingresos por las ventas de los bienes inmobiliarios una vez terminados, asociados a dichos gastos.</i> <i>De acuerdo a nuestro análisis la aplicación de esta norma, generaría una pérdida durante los primeros años de los proyectos, en los cuales no es posible reconocer el ingreso correspondiente a las ventas de los inmuebles ya que como empresa sólo podemos facturar el producto terminado una vez ha sido entregado al cliente y escriturado ante notaría; teniendo en cuenta lo anterior, estaríamos incurriendo en un desequilibrio financiero, puesto que los primeros años (fase de preventas y construcción de los inmuebles) se reportarían pérdidas, mientras que en otros, cuando se registran las ventas de los inmuebles, se presentaría una utilidad superior a la que realmente genera el proyecto, dado que los gastos mencionados anteriormente, se habrían cargado a resultados de periodos anteriores.</i> <i>Como consecuencia de lo anterior, nuestra gestión en la gerencia de proyectos podría tener dificultades ante las entidades de crédito para financiar el capital de trabajo de dichos proyectos al presentar balances con resultados negativos.</i> <i>Por lo anterior solicitamos a ustedes:</i> <i>Emitir su concepto sobre el tratamiento de los gastos para proyectos inmobiliarios en curso, es decir, tratamiento a los desembolsos y causaciones por conceptos de gastos de administración, gastos de ventas y costos financieros incurridos durante la etapa de ejecución de los proyectos de construcción de inmuebles para la venta.</i> <i>Su concepto sobre la posibilidad de aplicar por excepción y como único caso en nuestra empresa que somos una Pyme, la NIC 23 que permite la capitalización de los costos financieros incurridos durante la etapa de fabricación (en nuestro caso construcción), de los bienes que destinaremos para la venta, una vez terminados”</i>

Respuesta

(…) Tratamiento de los gastos para proyectos inmobiliarios en curso (de administración, de ventas y financieros) incurridos durante la etapa de ejecución de

los proyectos de construcción de inmuebles para la venta.

En la contabilización de los inventarios una entidad del Grupo 2 deberá aplicar lo establecido en la sección 13 del marco técnico

del Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto 2420 de 2015.

El párrafo 13.13 indica de manera expresa que los gastos de administración y ventas no pueden ser incluidos en el costo de los inventarios:

“Costos excluidos de los inventarios

13.13 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en el que se incurren, los siguientes:

(a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.

(b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.

(c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.

(d) Costos de venta.”

Posibilidad de aplicar por excepción y como único caso en nuestra empresa que somos una Pyme, la NIC 23 que permite la capitalización de los costos financieros incurridos durante la etapa de fabricación (en nuestro caso construcción), de los bienes que destinaremos para la venta, una vez terminados.

No es posible que una entidad clasificada en el Grupo 2 aplique los lineamientos de la NIC 23, dado que la sección 25 indica que los costos de préstamos deben ser reconocidos en el estado de resultados.

Lo anterior no significa que una entidad dedicada a la construcción de proyectos inmobiliarios no pueda suministrar información adicional sobre los costos de préstamos del período, si esta información es relevante para los usuarios de sus estados financieros. (...)

Costo de producción y de venta en el sector minero?

Concepto	Pregunta
2016 - 0678	<i>Dentro del Plan de cuentas establecido por la Norma Local, existen las cuentas 6 y 7, siendo la cuenta 6 el costo de venta (el cual se asocia a una comercialización) y la cuenta 7 el costo de producción (el cual se asocia a las empresas manufactureras).</i> <i>Pero en el caso de una empresa minera, que tiene mano de obra para la explotación del carbón, pero que esta explotación por que cuenta se debería llevar, pues existen contadores que me dicen que por la cuenta 7 pues es un costo de producción, pero la cuenta 71 materia prima no entraría pues no se compra carbón solo se explota, otros contadores me dicen que debo utilizar la cuenta 6 pues es un costo de venta pero la cuenta 6 no está catalogada como costos de nómina, costos indirectos de fabricación y costos por servicios.</i> <i>Por ende, me surge la duda cómo se deben contabilizar los costos de una empresa que explota carbón.</i>

Respuesta

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

En primer lugar, es necesario que la entidad determine cuál es su política para la contabilización de los inventarios, esto es los inventarios de carbón que se generan por la explotación.

La NIC 2 de las NIIF completas y la Sección 13 de la NIIF para Pymes establecen que el costo de los inventarios comprende 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.

Dichas normas también indican que los costos de transformación comprenden aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa, y una distribución sistemática de los costos indirectos de producción.

Después que la entidad determine la política de inventarios, la entidad podrá establecer si la codificación de la cuenta 6 o la codificación de la cuenta 7 del PUC contenido en el Decreto 2650 de 1993, que está derogado y

no es obligatorio aplicación a partir de la fecha de vigencia de los nuevos marcos normativos, es adecuado para mantener el control de los costos y gastos incurridos por la entidad, y para contabilizar los costos de producción de sus inventarios.

En la cuenta 6 se detallaba el valor del costo de ventas de diferentes actividades económicas, y en la cuenta 7 los costos de producción o de operación, con miras a determinar el importe de los inventarios al final del período y el importe del costo de ventas.

En consecuencia, si la entidad cumple los requerimientos de la NIC 2 y la sección 13, es más adecuado utilizar las codificaciones de la cuenta 7, dado que allí se detallan los tres componentes del costo.

En todo caso, esta codificación no es obligatoria, ya que como se indicó antes, el Decreto 2650 de 1993 ha quedado derogado a partir de la vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos.

Por tanto, la entidad definirá su propio catálogo de cuentas para establecer el control y trazabilidad de su sistema de información financiera. (...)

Cronograma y sanciones

Concepto	Pregunta
2016-0749	<i>“En la empresa que trabajo actualmente la cual pertenece según las características al grupo 2 en NIIF, empresa que fue constituida en el año 2009, tienen las siguientes inquietudes las cuales agradezco generen un concepto:</i> <i>Si soy grupo 2 y según el decreto 2420 indica que la fecha de corte para el ESFA debe ser 1 de enero de 2015 pero teniendo en cuenta que la obligatoriedad de una contabilidad NIIF se genera hasta el 1 de enero de 2016, no podría generar mi ESFA para el 1 de enero de 2016 y ahorrarme el trabajo de los cortes previos, si esto no se pudiere agradezco indicar por qué y cuáles serían las sanciones que acarrea el hacer el corte para el ESFA a 1 de enero de 2016 para el grupo 2; o si en verdad es necesario generar un ESFA no podría tan solo generar un ESF para 1 de enero de 2016”</i>

Respuesta

(...) 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, modificado por el Decreto 2496 de 2015, son con corte al 31 de diciembre de 2016.

Llevar a cabo un cronograma 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 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 efectuado el estado de situación financiera de apertura – ESFA, con corte al 31

de diciembre de 2015.

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 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 cierre) y dos de los otros estados (el del período de transición y el del período para el cual se presentan los primeros estados financieros).

Por tanto, si la entidad no realiza la preparación del estado de situación financiera de apertura – ESFA y el balance de transición en las fechas establecidas, la entidad no tendrá información financiera bajo el nuevo marco normativo que le permita efectuar la comparación en los estados financieros. El incumplimiento de este requerimiento afecta el objetivo de los informes financieros y las cualidades de comparabilidad y uniformidad de los informes financieros.

En consecuencia, 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 no servir como prueba contable para efectos legales. (...)

¿Cuál es el manejo de los anticipos entregados a proveedores de inventarios a moneda extranjera?

Concepto	Pregunta
2016-0579	<i>¿Todo anticipo que una compañía entregue a nombre de un proveedor, se debe actualizar con la TRM vigente o se deja el valor reconocido al momento de la entrega del anticipo?</i> <i>Si al momento de realizar una compra de inventario a un proveedor extranjero, se entrega un anticipo correspondiente al 100% del mismo, ¿en el momento en que se adquiere el control y el riesgo de la mercancía por parte del comprador este se debe reconocer con respecto a la TRM de la fecha de entrega del anticipo o a la TRM de la fecha en la cual se recibió el control del inventario?</i> <i>En el caso de haber entregado un anticipo de menos del 100% del valor de la mercancía, ¿al momento de recibir el control y el riesgo del inventario se debe reconocer la mercancía por el valor de la TRM al momento de la entrega de la misma, o se debe realizar un promedio entre la TRM de la fecha en la cual se entrega el anticipo y la TRM vigente al momento de recibir el control y el riesgo del inventario? ¿En caso de presentarse una diferencia debe afectar el inventario o el estado de resultados de la compañía?</i>

Respuesta

(...) ¿Todo anticipo que una compañía entregue a nombre de un proveedor, se debe actualizar con la TRM vigente o se deja el valor reconocido al momento de la entrega del anticipo?

Los anticipos para la compra de bienes o servicios, en su reconocimiento inicial no otorgan un derecho de cobro, y por lo tanto no pueden ser considerados como partidas monetarias o instrumentos financieros.

Si en un período posterior la transacción es revertida, y la entidad adquiere el derecho de recibir el reintegro de los importes monetarios cancelados, en esta fecha nacería un derecho de cobro que en ese momento podría ser registrado como un activo monetario o instrumento financiero.

En consecuencia, de lo anterior los anticipos entregados para la compra de bienes en el extranjero no deben ser ajustados a la tasa de cierre, dado que las partidas no monetarias son ajustadas a la tasa vigente en la fecha de la transacción.

En los casos en los que en el acuerdo contractual se haya establecido que el anticipo

se liquidará a la tasa de cambio vigente en la fecha de giro del anticipo, por su equivalente en dólares, y no en la fecha de reconocimiento de la entrega de los bienes o servicios, esta situación sería considerada para determinar cualquier remanente en el precio (costo), que sería determinado en la fecha en que se cumplen los criterios para el reconocimiento de los bienes o servicios (...).

Reconocimiento como activo de los anticipos.

“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.”

Costo de los inventarios

“13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.”

Costos de adquisición

“13.6 Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros

costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.”

Reconocimiento de costos por préstamos

“25.2 Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.”

Medición inicial de transacciones en moneda extranjera

“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 NIIF.

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.”

“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”

Si al momento de realizar una compra de inventario a un proveedor extranjero, se entrega un anticipo correspondiente al 100% del mismo, ¿en el momento en que se adquiere el control y el riesgo de la mercancía por parte del comprador este se debe reconocer con respecto a la TRM de

la fecha de entrega del anticipo o a la TRM de la fecha en la cual se recibió el control del inventario?

En el caso de haber entregado un anticipo de menos del 100% del valor de la mercancía, ¿al momento de recibir el control y el riesgo del inventario se debe reconocer la mercancía por el valor de la TRM al momento de la entrega de la misma, o se debe realizar un promedio entre la TRM de la fecha en la cual se entrega el anticipo y la TRM vigente al momento de recibir el control y el riesgo del inventario? ¿En caso de presentarse una diferencia debe afectar el inventario o el estado de resultados de la compañía?

La contabilización dependerá de lo establecido en el acuerdo contractual; si el anticipo representa un valor equivalente en pesos, este se descontará de la liquidación final de la mercancía o el servicio, registrando la diferencia como parte del costo de los bienes o servicios.

En el caso en que se haya establecido la liquidación del anticipo por el equivalente en dólares de la fecha del giro, este se descontará por su equivalente en dólares, registrando cualquier diferencia como parte del costo de los bienes o servicios.

Al cancelar el 100% de la mercancía en la fecha del anticipo, y existir un acuerdo para liquidar el equivalente en dólares a la tasa vigente en la fecha del giro, no existiría ningún remanente por lo que los inventarios quedarían registrados por un valor similar al que se hubiera registrado si la transacción se hubiera realizado en la moneda local y no en la moneda extranjera. Lo anterior sin perjuicio de registrar los costos directamente atribuibles a la adquisición del inventario como un mayor valor del costo del activo.

Cuando en las condiciones contractuales no se haya establecido la opción de ajustar el anticipo al equivalente en dólares de la fecha de giro, el anticipo en pesos será descontado en la liquidación final por su equivalente en pesos, y cualquier diferencia será reconocida como parte del costo de los bienes o servicios. (...)

¿Cuál es el manejo de los costos financieros incurridos por una concesión?

Concepto	Pregunta
2016-0589	<i>“Los contratos de Concesión celebrados ante la Agencia Nacional de Infraestructura ANI y las concesionarias incluyen dentro de su remuneración, los costos de financiación en los que tenga que incurrir la Concesión.</i> <i>Los contratos de concesión están determinados dentro de la IFRIC 12, Acuerdos de Concesión de Servicios. Para el caso de la consulta se trata de una concesión que tiene derecho a un activo financiero (...).</i> <i>Al momento de reconocer los ingresos, mediante la metodología de costo más margen, la cual consiste en reconocer como ingreso todos los costos incurridos en el período más un margen de utilidad determinado por la Concesión; esto significa que se deben incluir todos los costos que hagan parte del contrato según la NIC 11 y esto incluye los costos de financiamiento.</i> <i>Los ingresos mencionados anteriormente se registran en contrapartida del activo financiero, el cual será medido posteriormente a costo amortizado. (...)</i> <i>Con la premisa que los costos financieros están incluidos dentro de la remuneración del Contrato de Concesión ¿Se desea conocer el tratamiento contable sobre si los costos de financiamiento incurridos por la Concesión pueden hacer parte de los ingresos con los cuales se construye el activo financiero?”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar, debemos aclarar que este Consejo entiende su pregunta en el contexto de que el contrato de concesión es del tipo construir-operar-transferir, y que el contrato de construcción será contabilizado de conformidad con lo establecido en la NIC 11 Contratos de Construcción, que es aplicable a las empresas clasificadas en el Grupo 1.

Tal como usted lo refiere en la consulta, en el párrafo 11 de la NIC 11, que forma parte del Decreto 2615 de 2014, compilado en el Decreto 2420 de 2015, se establece que los ingresos de actividades ordinarias del contrato comprenden:

- el importe inicial** de los ingresos de actividades ordinarias acordados en el contrato, y
- las **modificaciones** en el trabajo contratado, así como las reclamaciones e incentivos en la medida en que sea probable que de ellos resulte un ingreso de actividades ordinarias y sean susceptibles de medición fiable.

Por tal razón, si en el acuerdo contractual se establece que los costos financieros pueden ser incluidos como parte de los ingresos

acordados en el contrato de construcción, estos formarán parte de los ingresos totales del contrato, y serán reconocidos de acuerdo con lo establecido en los párrafos 22 a 35 de la NIC 11.

Para tal fin se tendrá en cuenta la forma en que los flujos contractuales serán recibidos, dado que, si los pagos se difieren en el tiempo y estos son ajustados a su valor presente, los ingresos por intereses quedan implícitamente reconocidos en la estimación del valor presente, y, además, en periodos futuros, la diferencia entre la suma nominal de los pagos y el valor presente será reconocida como un ingreso financiero.

Esto es consecuencia de que cuando los flujos monetarios ocurren en períodos futuros, el monto de los ingresos reconocidos es el valor razonable de las contraprestaciones recibidas o por recibir.

Ahora bien, el tratamiento de los ingresos ordinarios del contrato, tiene un tratamiento distinto al de los costos de préstamos incurridos en el contrato, dado que, tratándose de costos de préstamos, estos deben ser reconocidos como gastos en el momento en que se incurra en ellos, a menos que el

operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (esto es un derecho para cobrar a los usuarios de los servicios).

En este caso los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos deberán capitalizarse durante la fase de construcción del acuerdo (ver párrafos 22 de IFRIC 12 y NIC 23 *Costos por préstamos*).

En todo caso, cuando el contrato de concesión es contabilizado aplicando el modelo de activo financiero, los derechos de cobro que se generan al reconocer los ingresos del contrato de construcción (en los que también se incluye el margen de ganancia en el caso de que este exista), y cuyo pago está diferido en el tiempo, deben ser contabilizados como activos financieros, aplicando para su reconocimiento, medición, presentación y revelación, lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificado la entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, la determinación de los conceptos que deben incluirse en la medición del activo financiero, debe considerar los flujos contractuales a los que tiene derecho el concesionario, teniendo presente, desde luego, el momento en el que se recibirán, para traerlos a valor presente a la TIR del proyecto.

Adicionalmente, cuando la entidad concluya que el contrato de construcción puede ser clasificado como un contrato “*bifurcado*”, esto es cuando la entidad recibe como contraprestación un activo financiero y un activo intangible, los dos componentes deberán ser contabilizados por separado.

En la fecha de reconocimiento inicial, ambos

componentes se reconocen por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir con respecto al trabajo realizado hasta dicha fecha. [CINIIF 12:18]. En este caso puede adoptarse un “*enfoque residual*” para calcular un valor para ambos componentes.

Otras normas que son aplicables en un contrato bifurcado son las siguientes:

Tratamiento contable posterior de un activo financiero: La NIIF 9 es aplicable al activo financiero reconocido con arreglo a la CINIIF 12, el activo financiero se medirá al costo amortizado o a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Tratamiento contable posterior de un activo intangible: La NIC 38 Activos Intangibles se aplica a los activos intangibles reconocidos conforme a la CINIIF 12. De acuerdo a NIC 38, los activos intangibles pueden medirse utilizando el modelo de costo o el modelo de revalorización si existe un mercado activo para los acuerdos de concesión de servicios.

Obligaciones contractuales del operador de mantener /rehabilitar la infraestructura con arreglo a un nivel específico de servicio: Las obligaciones contractuales de mantener o restaurar la infraestructura, exceptuando los elementos de mejora, deben reconocerse y valorarse de conformidad con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso requerido para cancelar la obligación actual en la fecha de cierre de balance. (...)

¿Cuál es el manejo contable de los ingresos en un contrato de mandato?

Concepto	Pregunta
2016-0609	<i>“Quisiéramos resolver una inquietud que tenemos acerca del manejo contable que se le deben dar a los ingresos cuando existe un contrato de mandato donde se establece el manejo de recursos; ¿cómo deberían tanto el mandante como el mandatario reflejarlos en sus contabilidades?”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar, entendemos por mandato un contrato mediante el cual una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta, apoderado, procurador, y en general, mandatario (Art. 2142 Código Civil).

De acuerdo con lo anterior, si la pregunta se refiere a la forma de contabilizar los ingresos en la contabilidad del mandatario (apoderado, procurador), en esta solo se contabilizarán las comisiones u otros ingresos obtenidos por el mandatario, de acuerdo con el nuevo marco normativo que resulte aplicable, en el evento que el contrato sea remunerado.

Si la pregunta se refiere a la contabilidad de la persona que concede el encargo (comitente o mandante), y esta tiene la obligación de llevar contabilidad, deberán aplicarse los criterios contenidos en el marco normativo que resulte aplicable, y particularmente los relacionados con las normas de reconocimiento de ingresos.

La NIC 18, que aplica para las empresas clasificadas en el Grupo 1, en los párrafos 8° y 20, señala lo siguiente:

“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**” (Subrayado por fuera del texto original).*

*“20. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación **deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación al final del periodo sobre el que se informa.** El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:*

a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;

b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y

d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad”. (subrayado por fuera del texto original).
(...)

¿Cuál es el tratamiento de PPE recibidas por herencia?

Concepto	Pregunta
2016-0807	Una entidad Persona Natural que actualmente pertenece al grupo 2 NIIF para Pymes, (...), presenta en sus estados financieros los activos de propiedad planta y equipo el porcentaje (%) que le pertenece como heredero de estos bienes; bajo el ámbito de aplicación de los nuevos estándares internacionales NIIF Pymes: ¿Cómo sería el tratamiento de estos activos bajo NIIF? ¿Estos activos se depreciarían bajo NIIF teniendo en cuenta que en esta contabilidad no está registrado el valor total del bien sino un porcentaje (%) que le pertenece a esta persona como heredero?

Respuesta

(...) Dado que en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, no existen directrices específicas para la contabilización de los derechos que resultan de una herencia, la entidad deberá aplicar lo establecido en los párrafos 10.4 a 10.6 de esta norma, (...):

“10.4 Si esta NIIF no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:

- a. **relevante** (...), y
- b. **fiable**, en el sentido de que los estados financieros:
 - i. representen fielmente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de la entidad;
 - ii. reflejen la esencia económica de las transacciones, (...), y no simplemente su forma legal;
 - iii. sean neutrales, es decir, libres de sesgos;
 - iv. sean prudentes; y
 - v. estén completos (...).

10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá y considerará la aplicabilidad de las siguientes fuentes en orden descendente:

- a. requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas, y
- b. definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de **medición** para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la Sección 2 (...).

10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede también considerar los

requerimientos y guías en las **NIIF completas** que traten cuestiones similares y relacionadas.

De acuerdo con lo anterior, las normas que tratan cuestiones similares o relacionadas son la Sección 17 (...) y la Sección 24 (...).

Reconocimiento y medición

24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

- a. Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
- b. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- c. Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo” (...).

(...) cuando los importes de la herencia sean exigibles, una entidad las reconocerá como un activo por el valor razonable del bien o por el valor razonable de la participación en el bien, registrando como contrapartida un ingreso en el estado de resultados, cuando no se impongan condiciones, o como un ingreso diferido (pasivo) si existen condiciones de rendimiento futuras para el activo.

En lo relacionado con la depreciación del bien, los párrafos 17.16 a 17.23 contienen los requerimientos para la contabilización de las depreciaciones (...)

¿Cuáles son los Estados Financieros que debe presentar una Holding?

Concepto	Pregunta
2016-0906	<i>“Dando cumplimiento a lo ordenado en audiencia de fecha 19 de agosto de 2016, dentro del proceso de la referencia, solicito su amable colaboración, para que con destino a este proceso rinda informe en el que validen de que se componen los estados financieros de una holding, para lo cual se le concede el término de dos (2) días contado desde la fecha de recibo de la presente comunicación, para que se informe a la parte interesada en el recaudo de la probanza el costo de copias o de la expedición de documentos y un término de diez (10) para remitirla las mismas a este Despacho.”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar, debemos aclarar lo que este consejo entiende por el término *“Holding”*. Una entidad matriz que ejerce control sobre otras entidades (empresas) mediante la adquisición de todas o de una parte importante de sus acciones, cuotas o partes de interés social.

En relación con su pregunta, relacionada con los componentes de los estados financieros de una compañía holding, le manifestamos que si la entidad está obligada a llevar contabilidad, en los términos establecidos en el Código de Comercio, en la Ley 1314 de 2009 o en otras disposiciones legales, esta deberá elaborar estados financieros de propósito general (EFPG) separados y consolidados.

Para tal fin aplicará los principios contables establecidos en los marcos técnicos

normativos que resulten aplicables, los cuales están compilados en los anexos técnicos 1, 2 y 3 del Decreto 2420 de 2015.

En el anexo 1, se incluye un cuadro resumen en el que indica para los Grupos 1 (Entidades cotizadas en bolsa, entidades financieras y otras empresas grandes que participan en mercados globales), 2 (las entidades no cotizadas en bolsa), y 3 (Microempresas), lo que representa un conjunto completo de estados financieros.

Estas disposiciones deben ser aplicadas al elaborar EFPG consolidados y separados de un holding, teniendo en cuenta que cuando exista control, además de elaborar EFPG separados, la compañía holding también está obligada a elaborar EFPG consolidados. (...)

Cuando la moneda funcional es el peso

Concepto	Pregunta
2016-0034	<i>“De acuerdo con la NIC21 la tasa de cambio de cierre es: “es la tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa” y define la tasa de cambio como “es la relación de cambio entre dos monedas”, así mismo establece que toda transacción en moneda extranjera se registra al momento de su reconocimiento inicial, utilizando su moneda funcional mediante la aplicación al importe en moneda extranjera la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera,</i> <i>(...) las compañías que definan como moneda funcional el peso Colombiano pueden reconocer sus transacciones a un tasa corporativa (tasa corporativa: definida esta mensualmente de acuerdo con un análisis hecho a la tasa oficial emitida por el Banco de la República, igual tasa promedio mensual) la cual presenta un desviación mínima o no material respecto a la TRM emitida por el banco de la república, adicionalmente es correcto que los saldos de cuentas de activo y pasivo al cierre se ajusten a dicha tasa corporativa.</i>

Respuesta

(...) La NIC 21 aplicable al grupo 1, en el párrafo 21 establece que toda transacción en moneda extranjera en la fecha inicial de su reconocimiento se registra aplicando a la moneda funcional la tasa de cambio en la fecha de la transacción.

Sin embargo, el párrafo 22 de esta norma permite para el reconocimiento inicial el uso de una tasa promedio por moneda, para todas las transacciones que tengan lugar en un intervalo de tiempo, **siempre que la tasa promedio usada no varíe significativamente frente a la tasa de cambio real a usarse para dichas transacciones.**

“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.

22 La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF.

Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo,

puede utilizarse el correspondiente tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad.

Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.”

Para la medición posterior, en el párrafo 23 de la NIC 21 se establece que al final de los periodos posteriores sobre los que se informa, las partidas monetarias deben ser convertidas a la tasa de cierre.

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

- las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre; (...).”*

De acuerdo con lo anterior, si se cumple lo establecido en el párrafo 22 de la NIC 21 una entidad podrá utilizar una tasa promedio para el reconocimiento inicial de las transacciones en moneda extranjera.

No obstante, lo anterior, al cierre de cada período todas las partidas monetarias en moneda extranjera deberán ser convertidas a la tasa de cierre (...)

Cuentas en participación

Concepto	Pregunta
2016-0025	<i>“Me interesa saber cuál es el tratamiento contable que debe tener el contrato de cuentas en participación, así como los asientos contables a utilizar cada vez que se hace la liquidación de beneficios económicos al socio oculto y los tributos que pesan sobre estas liquidaciones.</i>

Respuesta

(...) Una entidad o participe debe evaluar si las cuentas en participación cumplen las características de algunos de los tipos de acuerdos conjuntos (negocios conjuntos o entidades controladas conjuntamente, operaciones controladas conjuntamente o activos controlados conjuntamente).

Los requisitos para la contabilización de acuerdos conjuntos están contenidos en la NIIF 11 (Grupo 1) o en la sección 15 de la NIIF para Pymes (Grupo 2). Allí se establece en todo acuerdo conjunto requiere la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de las partes de compartir el control.

En la NIIF 11, se indica que los acuerdos conjuntos pueden adoptar la forma de Negocios Conjuntos u Operaciones Conjuntas.

En la Sección 15 los acuerdos conjuntos se clasifican en entidades controladas conjuntamente, operaciones controladas conjuntamente y activos controlados conjuntamente.

Un negocio conjunto es un tipo de acuerdo conjunto mediante el cual 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 contabilizan sus aportes como una inversión (NIIF 11, p. 24; o NIIF para las Pymes, p. 15.8 a 15.15).

Una operación conjunta es un tipo de acuerdo conjunto en el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, relacionados con el acuerdo (NIIF 11, p. 15 o NIIF para las Pymes, p.15.4 a 15.7).

En este caso los partícipes no reconocen su participación como una inversión, sino que incorporan en sus informes financieros los activos, pasivos, ingresos o gastos o su parte de los activos, pasivos, ingresos o gastos mantenidos conjuntamente (NIIF 11, 20, NIIF para Pymes, p. 15.5 y 15.7). (...)

En consecuencia, el primer paso para establecer la forma en que una cuenta en participación se contabiliza y presenta en los informes financieros de propósito general (consolidados y no consolidados), es determinar si el acuerdo conjunto se clasifica como un negocio conjunto o una operación conjunta, aspecto para el cual es fundamental determinar los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

El análisis, que se basa en las disposiciones contractuales, es necesario para determinar la forma adecuada de contabilizar estas transacciones, y es a partir de este que se puede identificar si las participaciones deben registrarse como una inversión (negocio conjunto) o si se requiere la separación de los activos, pasivos, ingresos y gastos en los informes financieros de propósito general que elaboran los partícipes (...)

Cuentas en participación

Concepto	Pregunta
2016-0506	<i>“¿Si una empresa tuvo contratos de cuentas en Participación en 2015 en calidad de Gestora y manejo la totalidad de la utilidad como ingreso propio y la utilidad de los socios ocultos como gastos, como debe corregir estos registros ya que no utilizó las cuentas de orden para controlar este negocio como lo establece la Superintendencia de Sociedades?”</i> <i>¿Si para 2016 vuelve a suscribir negocios de cuentas en Participación como Gestora, siendo una sociedad del grupo 2 para NIIF como debe efectuar los registros de este negocio? ¿Las facturas que envía a los clientes las debe registrar en cuentas de orden incluyendo el IVA?”</i>
Respuesta	

“Para efectos contables, una entidad clasificada en el Grupo 2 (NIIF para las Pymes), lo primero que deberá determinar es el tipo de acuerdo conjunto en el que debe ser clasificado el contrato de cuentas en participación.

Según el párrafo 15.3 del marco técnico de las Pymes los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

La clasificación en uno u otro tipo dependerá de los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

Así las cosas, si en el contrato de cuentas en participación la entidad tiene derechos sobre los activos y los pasivos del negocio, este deberá ser clasificado como una operación o un activo controlado conjuntamente.

Si la entidad tiene derechos residuales sobre el activo neto (patrimonio) y en su esencia económica, es el negocio el titular de los derechos sobre los activos y las obligaciones sobre los pasivos, entonces dicho negocio deberá ser clasificado como una entidad controlada conjuntamente. (...)

Operaciones controladas de forma conjunta

“15.4 La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes. Cada

participante utilizará sus propiedades, planta y equipo y llevará sus propios inventarios. También incurrirá en sus propios gastos y pasivos, obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones.

Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste.

Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.

15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

- a. los activos que controla y los pasivos en los que incurre, y*
- b. los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.*

Activos controlados de forma conjunta

15.6 Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho negocio conjunto.

15.7 Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, un participante reconocerá en sus estados financieros:

- a. su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;*
- b. cualquier pasivo en que haya incurrido;*



- c. su parte de los pasivos en los que haya incurrido juntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;
- d. cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y
- e. cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto”.

Entidades controladas de forma conjunta

“15.8 Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada participante adquiere una participación.

La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el

control conjunto sobre la actividad económica de dicha entidad.

Medición – elección de política contable

15.9 Un participante contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones:

- a. *El modelo de costo del párrafo 15.10.*
- b. *El método de la participación del párrafo 15.13.*
- c. *El modelo del valor razonable del párrafo 15.14.”*

De acuerdo con lo anterior, a partir de la aplicación de los nuevos marcos normativos, los requerimientos contables que exigían el registro en cuenta de orden han sido derogados, por lo que para la contabilización de este tipo de negocios una entidad del Grupo 2, tendrá en cuenta lo establecido en la sección 15 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015. (...)

Cuentas en participación

Concepto	Pregunta
2016-0574	<i>Una sociedad suscribió contrato de cuentas en participación y tiene la calidad de gestora del negocio. De acuerdo con la circular de la Superintendencia de Sociedades debe registrar toda la operación a través de cuentas de orden, ¿para impuestos cómo debe hacer los registros?</i> <i>¿Las facturas a los clientes las debe registrar como un ingreso propio y el IVA generado en la cuenta 24?</i> <i>¿La parte de las utilidades que le gira a los socios ocultos cómo las debe manejar, cómo un gasto?</i>
Respuesta	

(...) En primer lugar, debemos aclarar la **circular externa 115-000006 de 2009, así como la guía de aplicación de esta circular**, emitida por la Superintendencia de Sociedades, se entiende derogada a partir de la fecha de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

También es de alta importancia que los responsables de la preparación de los estados financieros evalúen si el contrato o los contratos de cuentas en participación cumplen las características de algunos de los tipos de negocios conjuntos (entidades, controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente u operaciones controladas conjuntamente, si se trata de una entidad del grupo 2) o de los acuerdos conjuntos (negocios conjuntos u operaciones conjuntas, si se trata de una entidad del Grupo 1).

Por otra parte, entendemos que el contrato de cuentas en participación cumple los requisitos para ser clasificado como un negocio o un acuerdo conjunto, esto es la existencia de un acuerdo contractual, y la decisión de los partícipes de compartir el control.

Si este no fuera el caso, la entidad deberá evaluar si se trata de una inversión en una entidad controlada o una inversión en una asociada, y aplicar el marco normativo que resulte pertinente.

Los requisitos para la contabilización de los acuerdos conjuntos están contenidos en la NIIF 11 (grupo 1) o en la sección 15 de la NIIF para Pymes (Grupo 2). Allí se establece que para que un acuerdo conjunto exista se

requiere la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de las partes de compartir el control.

En la NIIF 11, se indica que los acuerdos conjuntos pueden adoptar la forma de Negocios Conjuntos u Operaciones Conjuntas.

Un **negocio conjunto** es un tipo de acuerdo conjunto mediante el cual 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 contabilizan sus aportes como una inversión (NIIF 11, p. 24; o NIIF para las Pymes, p. 15.8 a 15.15).

Una **operación conjunta** es un tipo de acuerdo conjunto en el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, relacionados con el acuerdo (NIIF 11, p. 15 o NIIF para las Pymes, p.15.4 a 15.7).

En este caso los partícipes no reconocen su participación como una inversión, sino que incorporan en sus informes financieros los activos, pasivos, ingresos o gastos o su parte de los activos, pasivos, ingresos o gastos mantenidos conjuntamente (NIIF 11, 20, NIIF para Pymes, p. 15.5 y 15.7).

En consecuencia, el primer paso para establecer la forma en que una cuenta en participación se contabiliza y presenta en los informes financieros de propósito general (consolidados y no consolidados), es determinar si el acuerdo conjunto se clasifica como un negocio conjunto (entidad controlada



conjuntamente), o una operación conjunta (activos u operaciones controladas conjuntamente), aspecto para el cual es fundamental determinar los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

El análisis, que se basa en las disposiciones contractuales, es necesario para determinar la forma adecuada de contabilizar estas transacciones, y es a partir de este que se puede identificar si las participaciones deben registrarse como una inversión (negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente) o si se requiere la separación de los activos, pasivos, ingresos y gastos en los informes financieros de propósito general que elaboran los partícipes.

En algunos casos las cuentas en participación podrían ser clasificadas como una inversión y en otros como un activo o una operación controlada conjuntamente, por lo que es de alta importancia establecer cuáles son los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

En relación con la contabilización de las facturas y la parte de las utilidades distribuidas a los socios, su contabilización dependerá de la forma en que las cuentas en participación sean registradas en la contabilidad de los partícipes. Si se trata de un negocio conjunto o una entidad controlada conjuntamente, el partícipe registrará una inversión y está será ajustada de acuerdo con lo establecido en el marco técnico que sea aplicable.

Si se trata de un activo o una operación controlada conjuntamente, los activos, pasivos, ingresos y gastos del negocio o acuerdo conjunto, serán registradas en la contabilidad de los partícipes.

Cuando el acuerdo o el negocio conjunto sea registrado como una inversión en los estados financieros de los partícipes, la entidad deberá mantener una contabilidad separada del negocio o acuerdo conjunto, de tal forma que esta pueda ser suministrada a los distintos usuarios, dado que en estos casos el negocio o acuerdo conjunto se convierte en una entidad que informa, según lo establecido en los nuevos marcos técnico-normativos. (...)

Cuentas en participación bajo NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0023	<i>"(...) para realizar la consulta en mención, sobre el tratamiento que van a recibir las cuentas en participación (...), adicionalmente (...) regalarme el catálogo de cuentas que van a ser aplicadas por los comerciantes en la adopción NIC-NIIF.</i>

Respuesta

(...) Tratamiento que van a recibir las cuentas en participación para la convergencia NIC-NIIF.

Una entidad o participe debe evaluar si las cuentas en participación cumplen las características de algunos de los tipos de acuerdos conjuntos (...).

Los requisitos para la contabilización de acuerdos conjuntos están contenidos en la NIIF 11 (grupo 1) o en la sección 15 de la NIIF para Pymes (grupo 2). Allí se establece que para que un acuerdo conjunto exista se requiere la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de las partes de compartir el control.

En la NIIF 11, se indica que los acuerdos conjuntos pueden adoptar la forma de Negocios Conjuntos u Operaciones Conjuntas.

Un negocio conjunto es un tipo de acuerdo conjunto mediante el cual 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 contabilizan sus aportes como una inversión (NIIF 11, p. 24; o NIIF para las Pymes, p. 15.8 a 15.15).

Una operación conjunta es un tipo de acuerdo conjunto en el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, relacionados con el acuerdo (NIIF 11, p. 15 o NIIF para las Pymes, p.15.4 a 15.7).

En este caso los partícipes no reconocen su participación como una inversión, sino que incorporan en sus informes financieros los activos, pasivos, ingresos o gastos o su parte

de los activos, pasivos, ingresos o gastos mantenidos conjuntamente (NIIF 11, 20, NIIF para Pymes, p. 15.5 y 15.7).

En consecuencia, el primer paso para establecer la forma en que una cuenta en participación se contabiliza y presenta en los informes financieros de propósito general (...), es determinar si el acuerdo conjunto se clasifica como un negocio conjunto o una operación conjunta, aspecto para el cual es fundamental determinar los derechos y obligaciones que se derivan del acuerdo.

El análisis, que se basa en las disposiciones contractuales, es necesario para determinar la forma adecuada de contabilizar estas transacciones, y es a partir de este que se puede identificar si las participaciones deben registrarse como una inversión (negocio conjunto) o si se requiere la separación de los activos, pasivos, ingresos y gastos en los informes financieros de propósito general que elaboran los partícipes (...).

Catálogo de cuentas que van a ser aplicadas por los comerciantes en la adopción NIC-NIIF.

(...) Para efectos de establecer la estructura, forma y contenido de un catálogo de cuentas, ajustado al nuevo marco de principios, le recomendamos revisar las normas de presentación de estados financieros (...) en donde se establecen los criterios de agregación o desagregación en los estados financieros o en las notas, o revisar el documento de taxonomías emitido por el IASB, el cual contiene un resumen de los formatos de los estados financieros de propósito general y sub clasificaciones para las cuentas principales que se presentan en el cuerpo de los estados financieros (...)

Cuentas por pagar en contratos de factoraje

Concepto	Pregunta
2016-0085	<i>(...) Cuando el pago del precio del contrato comercial se pacta a plazo, surge un derecho de crédito a favor del proveedor como acreedor y a cargo del comprador como deudor, que usualmente se hace constar en facturas.</i> <i>A nivel contable, las partes del contrato comercial deben registrar y reflejar el negocio acordado, para lo cual el comprador/deudor debe registrar en su contabilidad una cuenta por pagar a favor de su proveedor, y éste a su vez debe registrar en su contabilidad una cuenta por cobrar a cargo de su comprador/deudor.</i> <i>Cuando el proveedor quiere obtener liquidez puede, entre otras opciones, acudir a un factor y firmar con éste un contrato de factoring, como medio para anticiparse los dineros cuyo recaudo a futuro tiene proyectado el proveedor, sobre la base de las cuentas por cobrar existentes a su favor.</i> <i>En las operaciones de factoring, descuento o venta de cartera, el proveedor transfiere las facturas al factor, mediante endoso o cesión con responsabilidad, asumiendo el riesgo de impago del deudor de la factura, o sin responsabilidad, caso en el cual no asume el mencionado riesgo.</i> <i>El factor paga al proveedor el valor de la factura transferida menos un descuento acordado previamente, notifica al deudor sobre la transferencia y el nuevo acreedor a quien debe realizar el pago en la fecha de vencimiento de la factura, sin que esto implique para el deudor un cambio en la naturaleza jurídica de la operación comercial con su proveedor y que dio origen a la factura que fue objeto de la operación de factoring. Lo anterior es así independientemente del tipo de entidad que actúe como factor (nuevo acreedor), esto es, sea una entidad financiera o cualquier otro tipo de entidad.</i> <i>En las operaciones de factoring con responsabilidad o con recurso, si el deudor no paga la factura el factor puede cobrar el valor pagado por la operación al proveedor, y en las operaciones sin recurso el factor solo puede cobrar al deudor de la misma, sin posibilidad de cobrarle al proveedor.</i> <i>De acuerdo con la operación anteriormente descrita, y en aplicación de las normas contables actualmente aplicables en nuestro país, se solicita comedidamente precisar las consideraciones que el deudor de las facturas debe tener en cuenta para los registros contables cuando las cuentas por pagar a sus proveedores son objeto de operaciones de factoring, descuento o venta de cartera, de acuerdo con las inquietudes que se plantean a continuación:</i> <i>Cuando el deudor recibe la notificación del cambio de acreedor de la factura por efectos de la operación de factoring, ¿debe hacer algún cambio en el registro contable de su cuenta por pagar producto de una compra de bienes o servicios?</i> <i>Siendo el nuevo acreedor de la factura una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o una sociedad sometida a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades o una empresa no vigilada pero válidamente constituida, ¿se genera alguna diferencia en cuanto al registro contable de la cuenta por pagar al factor que debe tener el deudor en sus estados financieros?</i> <i>¿El tipo de operación de factoring, descuento o venta de cartera, con recurso o sin recurso, que realice el proveedor con el factor implica para el deudor de la factura algún cambio en su cuenta por pagar al factor como nuevo acreedor?</i>

Respuesta

(...) Tal como se indica en la consulta existen dos modalidades de las operaciones factoring:

(...) Decreto 2669 de 2012

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de este decreto se adoptan las siguientes definiciones:

(...) 5. Factoring sin recurso: Es la operación de factoring en la cual el factor asume el riesgo de la cobranza de los créditos que adquiere y libera al cedente o al endosante, de toda responsabilidad patrimonial relacionada con la solvencia del deudor o del pagador cedido.

6. Factoring con recurso: Es la operación de factoring en la cual el factor no asume el riesgo de la cobranza de los créditos que se le transfieren y el cedente o el endosante, responden ante los posteriores adquirientes del título por la existencia y por el pago de las acreencias objeto de negociación.”

De acuerdo con lo anterior, el cliente proveedor que debe realizar el pago no debe efectuar ninguna modificación en sus registros contables, salvo por los ajustes que sean requeridos para la medición posterior de sus cuentas por pagar y las reclasificaciones que deba realizar en sus registros auxiliares para identificar que la cuenta por pagar ha sido vendida, con recurso o sin recurso a otra entidad.

En todo caso, la entidad también deberá cumplir los requerimientos que hayan sido establecidos por la autoridad tributaria en materia fiscal.

Ahora bien, (...) en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, en la NIIF 9, (...):

“3.2.5 Cuando una entidad retenga los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de un activo financiero (el “activo original”), pero asuma la obligación contractual de pagarlos a una o más entidades (los “perceptores posibles”), la entidad tratará la operación como si fuese una transferencia de activos financieros si, y solo si, se cumplen las tres condiciones siguientes:

(a) La entidad no está obligada a pagar ningún importe a los perceptores posibles, a menos que cobre importes equivalentes del activo original. Los

anticipos a corto plazo hechos por la entidad, con el derecho a la recuperación total del importe más el interés acumulado (devengado) a tasas de mercado, no violan esta condición.

(b) La entidad tiene prohibido, según las condiciones del contrato de transferencia, la venta o la pignoración del activo original, excepto como garantía con los perceptores posibles de la obligación de pagarles los flujos de efectivo.

(c) La entidad tiene una obligación de remitir sin retraso significativo cualquier flujo de efectivo que cobre en nombre de los perceptores posibles. Además, la entidad no está facultada para reinvertir los flujos de efectivo, excepto en inversiones en efectivo o equivalentes al efectivo (...) durante el corto periodo de liquidación que va desde la fecha de cobro a la fecha de remisión pactada con los perceptores posibles, y los intereses generados por dichas inversiones se entregarán a los perceptores posibles.

3.2.6 Cuando una entidad transfiera un activo financiero (véase el párrafo 3.2.4), evaluará en qué medida retiene los riesgos y las recompensas inherentes a su propiedad. En este caso:

(a) Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo dará de baja en cuentas y reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos y obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(b) Si la entidad retiene de forma sustancial los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo financiero, continuará reconociéndolo.

(c) Si la entidad no transfiere ni retiene de forma sustancial todos los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad del activo financiero, determinará si ha retenido el control sobre el activo financiero. En este caso:

(i) Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja el activo financiero y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia.

(ii) Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo el activo financiero en la medida de su implicación continuada en el activo financiero (véase el párrafo 3.2.16). (...)”

Cupos de transporte público

Concepto	Pregunta
2016-0005	<i>“Según norma deben bajarse los intangibles que no han tenido erogación de dinero la empresa que asesora cooperativa de transporte tiene unos derechos que son unos cupos urbanos que están valorizados por \$15.000.000 los cuales tenemos una resolución otorgada por la alcaldía en este caso se deben dejar por tener el amparo de una resolución o por no tener erogación de dinero se deben bajar (...)”.</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

Párrafo 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) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.”

Párrafo 18.2 *“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:*

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o

(b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.”

En el caso del servicio de transporte público, lo usual es que el Estado otorgue un permiso o licencia para prestar el servicio, sin ningún tipo de contraprestación.

Dado que no hay pago ni ningún otro tipo de contraprestación por la licencia concedida, y

que esta no tiene costo para ningún prestador del servicio que la solicite, se entiende que no se cumplen los requisitos de reconocimiento de un activo intangible, ni se podría considerar que existe una subvención del gobierno es este caso, porque no corresponde a una ayuda gubernamental sino simplemente a una autorización para operar tras el lleno de los requisitos pertinentes, por tanto, la entidad sólo efectuará una revelación como activo contingente en las notas a sus estados financieros

Dado que en el otorgamiento primario no existen las condiciones anotadas y además tampoco es factible establecer un valor razonable, puesto que este no sería el de su posterior comercialización, sino el del momento del otorgamiento inicial, la eventual entrada de beneficios económicos que se genere en caso de una venta posterior del cupo, haría parte de un mercado secundario, por lo cual solamente podría causarse el ingreso una vez se dé esta situación.

Por consiguiente, los cupos a los que se refiere esta consulta, solamente pueden constituir un activo para quien los adquiera en el mercado secundario, caso en el cual sí se darían todas las condiciones para su reconocimiento.

A este respecto, el presente concepto reemplaza el concepto 2014-0748 (...).

Dación en pago

Concepto	Pregunta
2016-0843	"Al realizar la dación en pago para cancelar los pasivos a favor de los accionistas, se puede entregar por el valor adquisitivo menos depreciación (valor neto contable) esto para efectos contables."

Respuesta

(...) La sección 17 *"Propiedad, Planta y Equipo"*, contenida en el Decreto 2420 de 2015, acerca de la baja en cuentas, establece:

"Baja en cuentas

17.27 Una entidad dará de baja en cuentas una partida de propiedades, planta y equipo:

(a) en la disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o Disposición".

Así mismo, en la sección 15 A de la NIIF 5 sobre *Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta*, establece:

"Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución. (...)

4 Los costos de distribución son los costos incrementales directamente atribuibles a ésta, excluyendo los costos financieros y el gasto por impuestos a las ganancias."

De igual manera, sobre este particular, el párrafo 14 de la CINIIF 7 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*, enuncia:

"14 Cuando una entidad liquide el dividendo a pagar, reconocerá en el resultado del periodo la

diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo a pagar."

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, y basados en la normatividad antes citada, es importante establecer la naturaleza de la transacción a contabilizar, ya que de acuerdo a nuestro entendimiento podría tratarse de activos para distribuir a los propietarios por distribución de excedentes o por deudas de la sociedad con sus accionistas.

De acuerdo con lo anterior, para el primer caso, al tratarse de activos no corrientes se deberán medir al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de distribución; ahora bien, en el caso que se presenten diferencias entre el valor de los activos entregados y el pasivo cancelado por dividendos, dicha diferencia afectará directamente los resultados del ejercicio.

Para el segundo caso, la contabilización debe realizarse considerando las directrices que establecen que los activos recibidos por permutas, combinaciones de negocios y subvenciones deben ser medidas por su valor razonable. (...)

**Depósito de garantía y cuenta por cobrar en moneda extranjera.**

Concepto	Pregunta
2016 - 0657	<i>“(…) En los años 2008 y 2009 la empresa realizó exportaciones al país vecino de Venezuela; como es ya de conocimiento público este país en los últimos años viene pasando por un momento político que afecta nuestra economía y nuestras relaciones comerciales, por lo anterior, desde el año 2009 la empresa (…) se acoge a la figura del depósito en garantía que el Banco de la República crea para manejar las divisas recibidas de nuestros clientes mientras CADIVI liberaba los recursos que ya el cliente había entregado para que nos fueran consignadas como pago de las exportaciones realizadas.</i> <i>De tal manera que en nuestra contabilidad se presente una cuenta por pagar al exterior (Depósito en garantía) y una cuenta por cobrar al exterior (Registrada como endeudamiento externo ante el Banco de la República), a la fecha estas cuentas se han ajustado a la TRM del cierre de cada mes y renovado el endeudamiento externo.</i> <i>Al transcurrir el tiempo la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI) en Venezuela no dio vía libre a estos recursos para poder cancelar la cuenta por cobrar al exterior y realizar la devolución del Depósito en garantía a Venezuela; motivo por el cual nuestros clientes nos solicitan utilizar el depósito en garantía creado en el año 2009 como fuente de pago de la cuenta por cobrar. Para realizar el procedimiento contable y tributario la empresa realizó las siguientes consultas: (…)</i> Respuestas Banco de la Republica. Respuesta del Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la Republica (…): <i>“El artículo 7 de la Resolución externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la Republica, dispone que las Exportaciones de bienes entre otras son operaciones de obligatoria canalización (intermediarios del mercado cambiario o cuentas de compensación), y el artículo 15 de la misma norma dispone que los residentes deberán canalizar a través del mercado cambiario las divisas provenientes de sus exportaciones.</i> <i>Conforme al artículo 6 de la ley 9 de 1991, “canalizar a través de mercado cambiario” significa la negociación o transferencia de las divisas a través del mercado cambiario, es decir, por conducto de los intermediarios del mercado cambiario autorizados para tal efecto, o mediante la utilización del mecanismo de compensación a que se refiere el artículo 56 de la citada Resolución Externa 8 de 2000.</i> <i>Asimismo, la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 vigente hasta el 2 de febrero de 2011, establecía que la financiación del pago de las exportaciones por parte del residente exportador al comprador del exterior, amparadas en documentos de transporte expedidos con anterioridad al 1 de marzo del 2010, cuyo monto de la declaración de exportación supere los USD10.000.00 dólares o su equivalente en otras monedas, y el plazo de finalización sea superior a doce meses, deben ser informadas como endeudamiento externo al Banco de la República.</i> <i>Ahora bien, para el caso consultado en el que la financiación de exportaciones fue informada con los endeudamientos externos Nos. 04007024289, 04007021312 y 04007017965 y que los depósitos en garantía fueron recibidos en Julio del 2008, Noviembre de 2008, Abril del 2009 y Octubre del 2010, el procedimiento aplicable es el que se encuentra dispuesto en el Capítulo 4 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 vigente hasta el 28 de febrero del año 2011 según el cual:</i> <i>“Para las divisas que reciban los residentes en Colombia a través del mercado cambiario como caución de pagos de las operaciones que efectúen con el exterior deberá diligenciarse la Declaración de cambio por servicios, y transferencias y otros conceptos (Formulario No, 5). Cuando dicha caución se utilice como fuente de pago de la exportación de bienes, esta</i>

Concepto	Pregunta
	<i>se entenderá canalizada a través del mercado cambiario con la declaración de cambio por servicios transferencias y otros conceptos (Formulario No. 5)."</i> <i>En este sentido, cuando los exportadores colombianos reciban de sus clientes de Venezuela divisas por concepto de causación de pago de sus exportaciones de bienes, y utilicen dichos recursos como fuente de pago de la exportación porque CADIVI no autorizo el pago, la operación de exportación se entenderá canalizada con la "Declaración de Cambio por Servicios, Transferencias y Otros conceptos" (Formulario No.5).</i> <i>Adicionalmente, en los casos en que las exportaciones de bienes fueron previamente informadas como endeudamiento externo activo, el exportador deberá enviar una comunicación al Departamento de Cambios Internacionales, Sección de Registros Procesos Cambiarios, suscrita por el representante legal informando de los hechos y solicitando la cancelación de los endeudamientos de la base de datos del Banco de la República." Subrayado y negrilla fuera del texto, (Se anexa copia de respuesta recibida).</i> <i>Con el fin de realizar el procedimiento indicado en el párrafo anterior ante el Banco de la República, requerimos primero tener claridad en el procedimiento contable, ya que al solicitar la cancelación del endeudamiento externo de la base de datos del Banco de la República tendremos que hacer igualmente el registro contable.</i> <i>Por lo anterior expuesto acudimos al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para que nos oriente frente al procedimiento contable para poder cancelar la cuenta por cobrar a Venezuela contra el depósito en garantía.</i> <i>Pregunta: ¿Es posible manejar cruce de cuentas para cancelar este registro? En caso de que no sea posible realizar cruce de cuentas ¿Cuál sería el movimiento contable adecuado para cancelar dicho registro?"</i>

Respuesta

(...) Por otra parte, le indicamos que la base de principios utilizada para resolver su consulta son las normas técnicas aplicables para las entidades del Grupo 1.

La NIC1.22 indica que una entidad no puede compensar activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita otra norma.

Por tal razón, una entidad debe informar por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral o de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La NIIF 9 en su capítulo 3 (apartados 3.2. y 3.3.), también contiene las directrices que deben ser

aplicadas para determinar si procede la baja en cuenta de los activos o pasivos financieros.

Ahora bien, para determinar el adecuado tratamiento contable de esta transacción se tendrá en cuenta que un depósito de dinero en garantía cumple la función de proteger el pago de la obligación debida al depositario y constituye una modalidad de garantía pues se trata de un mecanismo que asegura el pago o cumplimiento de una obligación principal, a la cual accede.

Este tipo de depósitos no constituye una operación exclusiva de las entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera y, en consecuencia, puede ser celebrado por cualquier persona natural o jurídica con capacidad jurídica que requiera caucionar el pago de una obligación (Ver concepto 2010034628, del 6 de julio de 2010, de la Superintendencia Financiera).



Los artículos 1170 a 1179 del Código de Comercio también establecen las reglas generales del contrato de depósito mercantil. Una de las modalidades de este contrato es el denominado depósito de dinero en garantía, respecto del cual el Artículo 1173 del Código de Comercio dispone lo siguiente:

Artículo 1173. Cuando se deposite una suma de dinero en garantía del cumplimiento de una obligación, el depositario sólo estará obligado a hacer la restitución en cuanto al exceso del depósito sobre lo que el deudor deba pagar en razón del crédito garantizado.

De acuerdo con lo anterior, si los clientes autorizaron de manera expresa utilizar el depósito en garantía, creado en el año 2009, como fuente de pago de la cuenta por cobrar,

este Consejo considera que para efectos contables dicha autorización es suficiente para que la entidad proceda a dar de baja en su contabilidad, tanto la cuenta por cobrar, que se registró como contrapartida de la transacción de venta, como la cuenta por pagar que se originó al contabilizar el depósito en garantía.

No obstante, a lo anterior, si la entidad sigue manteniendo contingencias fiscales o cambiarias por efecto de la aplicación de normas emitidas por otras autoridades, la entidad deberá efectuar las revelaciones que sean necesarias para que los usuarios de los informes financieros puedan evaluar los efectos que podrían derivarse en el futuro por la existencia de estas contingencias. (...)

Descuentos por pronto pago – Copropiedades

Concepto	Pregunta
2016 - 0655	<i>“(…) Considerando que el concepto OFCTCP / 0069 / 2005 de 28 de abril de 2005, (…) sobre conceder descuentos pronto pago a los deudores morosos, se orientó sobre la posibilidad de hacerlo cuando el deudor solicita se le impute el pago a la deuda actual para hacerse beneficiario al descuento por la cuota actual, es de acuerdo con el Código Civil artículo 1654.</i> <i>Ahora bien en el caso específico de un deudor que ha cancelado las cuotas dentro del término establecido para acceder al descuento pronto pago pero ha cancelado un monto inferior al correspondiente con descuento y por tal motivo en el criterio profesional del contador no se concedió el descuento por no cancelar el monto total y en este sentido quedó pendiente de pago la diferencia entre lo cancelado y el valor de la cuota plena, el copropietario planteó se le aplicara el descuento y únicamente cancelara la diferencia entre el valor pagado y la cuota con descuento, dicha situación se presentó durante aproximadamente 2 años, por tal motivo quisiera saber si ¿es posible concederle el descuento y hacer el pago como lo plantea el copropietario, teniendo en cuenta que el administrador no puede condonar capital ni intereses y que de hacer este acuerdo la suma a descontar asciende a más de 1 millón de pesos? (…)”</i>

Respuesta

(…) Para efectos de respuesta a la primera pregunta planteada por la peticionaria, es preciso aclarar que el concepto OFCTCP / 0069 /2005, se encuentra derogado (...), el CTCP emitió el pasado 20 de octubre de 2015, la Orientación Técnica No. 15 “Copropiedades de uso residencial o mixto”, (...).

Sobre el tema de descuentos por pronto pago, establece:

“Expensas comunes necesarias

Las expensas comunes necesarias son las erogaciones indispensables para el mantenimiento, reparación, reconstrucción y vigilancia de los bienes comunes, así como para el pago de los servicios públicos esenciales relacionados con los bienes comunes de la copropiedad.

Estas deben ser sufragadas por los copropietarios en proporción a su coeficiente de copropiedad, teniendo en cuenta que, en los edificios o conjuntos de uso comercial, los costos de mercadeo tendrán el carácter de expensa común necesaria.

El incumplimiento del pago de las expensas causará intereses de mora de una y media veces el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a menos que la Asamblea de Propietarios determine una tasa inferior (Art. 30, de la Ley 675 de 2001).

Los propietarios de los bienes privados de la copropiedad están obligados al pago de las expensas necesarias, y habrá solidaridad para el pago de estas entre el propietario y el tenedor del bien a cualquier título, entre un propietario anterior y un nuevo propietario al momento de la transferencia del derecho de dominio y entre todos los propietarios cuando el dominio de un bien privado pertenece a más de una persona.

En las unidades inmobiliarias cerradas las expensas se denominan cuotas de administración y sostenimiento (Arts. 3, 29, 78 y 79 de la Ley 675 de 2001).

Las expensas obligatorias son expensas comunes diferentes de las necesarias, deben ser aprobadas por la mayoría calificada, exigida para el efecto en la Ley 675. (Art. 3° de la Ley 675 de 2001).

Cuando se origina el derecho de cobro (fecha en que es exigible) y la administración genera las respectivas cuentas de cobro, los registros contables que deben ser realizados por la copropiedad son:

a. De las expensas comunes ordinarias, la cuenta por cobrar (débito) a cada uno de los propietarios y el ingreso (crédito).

b. De las expensas comunes ordinarias para sectores de uso exclusivo, la cuenta por cobrar



(débito) a cada copropietario de sector exclusivo y el ingreso (crédito).

c. Cuando se reciben en efectivo las cuentas por cobrar, los registros contables son:

i. De las expensas comunes ordinarias, la cuenta por cobrar (crédito) a cada uno de los propietarios y al efectivo y equivalentes de efectivo (débito).

ii. De las expensas comunes ordinarias para sectores de uso exclusivo, la cuenta por cobrar (crédito) a cada uno de los copropietarios de sector exclusivo y el efectivo y equivalentes de efectivo (débito).

Otros aspectos que deben ser tenidos en cuenta al contabilizar las cuotas ordinarias y extraordinarias son:

Al contabilizar los recaudos de las cuotas ordinarias se deberá tener en cuenta que la parte del fondo de imprevistos incorporado en estas debe ser registrado en una cuenta separada, de tal forma que se facilite el manejo administrativo de estos fondos y exista un mayor control sobre las erogaciones inherentes a su destinación, la cual por ley están sujetas a la aprobación del Consejo de Administración o de la Asamblea (Art. 31, Ley 675 de 2001).

Cuando las cuotas de administración son consignadas directamente por los propietarios en las cuentas de ahorro o cuentas corrientes de la copropiedad, pero la administración no recibe los soportes para su respectivo descargue, se pueden generar diferencias entre los saldos de libros oficiales y los extractos bancarios.

En este caso, mientras se realizan los procedimientos de conciliación y se ajustan las diferencias, estas deberán ser reconocidos en los libros y estados financieros, ya sea en una cuenta separada de "consignaciones pendientes por identificar" o en otras cuentas de naturaleza pasiva, de tal forma que se contabilicen las diferencias entre los libros y los valores disponibles en las cuentas bancarias.

El reconocimiento de los recaudos debe tener como soporte el recibo de caja u otro documento equivalente de la copropiedad, este se hará con base en los dineros recibidos directamente por la

copropiedad o en los comprobantes de depósito, cuando los propietarios realicen los pagos directamente en las cuentas de las entidades financieras de las que la copropiedad es titular.

Le corresponderá a la administración de la copropiedad establecer los procedimientos internos necesarios para contabilizar oportunamente las causaciones, cuando están son exigibles, y los cobros de las expensas comunes, así como determinar la estimación de las contingencias de pérdida por cuotas e intereses de mora de períodos anteriores no canceladas." (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, sobre el tema de descuentos por pronto pago, enuncia lo siguiente:

"Deudores y otras cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar se reconocen inicialmente por su costo, esto es el valor registrado en la factura o documento equivalente. La mayoría de los saldos deudores corresponden a partidas corrientes adeudadas por los copropietarios.

Cuando las cuentas por cobrar no son canceladas en el plazo establecido por la Asamblea de Propietarios se causan intereses de mora a las tasas autorizadas, sin que excedan los límites establecidos en normas legales. Los descuentos por pago oportuno de las cuotas ordinarias se reconocen como un menor valor de los ingresos brutos." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en conclusión respecto a la primera pregunta, en opinión del CTCP, el tratamiento para la aplicación de los pagos por concepto de cuotas de administración aprovechando descuentos por pronto pago vs. valores por concepto de cuotas de administración e intereses de mora de períodos anteriores, será un procedimiento establecido de manera autónoma por parte de la administración de la copropiedad, dejando evidencia suficiente y adecuada de dichas prácticas, así como de los acuerdos pactados con copropietarios, debidamente aprobados por el nivel jerárquico correspondiente según lo establezcan los estatutos de la Propiedad horizontal (...)

Deterioro de valor de los activos

Concepto	Pregunta
2016-0109	<i>“Tengo un inmueble cuyo valor en libros a 31 de diciembre de 2015 es de 1.000.000, se le realizó un avalúo, el cual nos dice que el valor del inmueble es de 900.000. La diferencia registrada es llevada como una provisión.</i> <i>Mi consulta es si esta provisión puede ser llevada como un gasto no operativo o porque debo seguir llevándola como gasto operativo.”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, es necesario analizar los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES:

17.15 “Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.”

27.6 “Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados”

16.7 “Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable.”

Los bienes inmuebles, de acuerdo con lo establecido en la NIIF para las PYMES pueden ser clasificados como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión.

Ahora bien, la medición posterior de dicho bien puede variar depende del modelo aplicable, es decir, para propiedad, planta y equipo se deberá medir de acuerdo con el modelo del costo según lo establecido en el párrafo 17.15, mientras que, si corresponde a un inmueble clasificado en propiedad de inversión, se medirá a valor razonable de acuerdo con el párrafo 16.7.

Cuando la entidad realiza un avalúo de un bien y el valor de este, es menor a su valor

neto contable, se debe evaluar si el valor recuperable puede ser superior a través de la medición del valor en uso, por lo cual no es dable reconocer de manera directa el deterioro solamente con referencia al valor razonable menos los costos de venta del activo.

En caso de que el valor en uso sea de todas formas inferior al valor en libros, se considera que el bien ha sufrido deterioro, es decir, se deberá disminuir el valor en el activo y reconocer la variación en resultados (gasto por deterioro), comparando el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de ventas con el valor en libros.

En caso contrario, es decir, cuando es mayor el valor del avalúo que el valor neto contable, si el elemento corresponde a propiedad, planta y equipo, no puede reconocerse contablemente, pero si es propiedad de inversión, se debe reconocer en resultados contra un mayor valor del activo.

Adicionalmente, las condiciones para clasificar un gasto como una partida operacional o no operacional no se encuentran establecidas en la norma y, por consiguiente, su clasificación obedece a lineamientos internos de la entidad, los cuales deben estar debidamente soportados y justificados.

Por último, es válido aclarar que de acuerdo con la definición de provisión del párrafo 21.50 de la NIIF para las PYMES, no puede considerarse el deterioro como sinónimo de provisión, puesto que no corresponde a un pasivo. (...)

Deterioro de valor en cuentas por cobrar en moneda extranjera

Concepto	Pregunta
2016-0127	<i>“¿Cuándo las cuentas por cobrar en moneda extranjera están todas amortizadas, pero aún no han sido castigadas y al fin del año se encuentran vigentes se deben actualizar a la tasa del fin de año y amortizar este mismo valor de diferencia en cambio y llevarla a una cuenta de gastos con el fin de equilibrar el ingreso y el egreso?”</i>

Respuesta

(...) Ahora bien, para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación los siguientes párrafos de la norma:

11.33 *“Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:*

(a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, o

(b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, o

(c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia. (...)”

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; (...)”

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.”*

De acuerdo con la información suministrada por el consultante, este consejo comprende que la cuenta de cobro se encuentra deteriorada al 100%, sin embargo, no cumple con los criterios para dar de baja.

Ahora bien, al corresponder está a una partida de carácter monetario deberá ajustarse al final de cada período con la TRM del cierre de ejercicio y reconocer la variación en el estado de resultados, es decir, se reconocerá un ingreso o gasto de acuerdo con su naturaleza tanto para la cuenta por cobrar como para el valor del deterioro. (...)

Deterioro de valor de inventarios

Concepto	Pregunta
2016-0454	<i>“Después de calcular el valor neto realizable de acuerdo con la NIC 2 se debe afectar el Kardex de cada producto al menor valor del inventario?</i> <i>¿Por qué se afecta el Kardex con el menor valor entre el costo en libros y el Kardex si el Valor neto realizable contempla rubros que no están relacionados con los elementos del costo del producto como nóminas de vendedores comisiones de vendedores y demás??</i> <i>¿Es posible llevar el registro del deterioro únicamente a nivel contable sin afectar el Kardex de los productos?</i> <i>Las anteriores dudas surgen de una publicación realizada por la universidad nacional en este Enlace:</i> <i>http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/51548/51894, donde plantea la modificación del Kardex ”</i>

Respuesta

(...) El CTCP emitió a finales del año 2014 la orientación técnica No. 1, en la que se refiere a las diferencias entre la contabilidad y las normas de información financiera, tema que genera discusiones conceptuales y operativas por los profesionales de la contabilidad y otros preparadores y usuarios de la información financiera.

Se indica en esta norma que la forma en que los hechos económicos son registrados puede diferir de la forma en que ellos son revelados en los estados financieros de propósito general, y este puede ser el caso de los ajustes en los registros auxiliares, cuando los inventarios son ajustados a su valor neto de realización,

En relación con este tema, la NIC 2 establece los lineamientos para la contabilización de las pérdidas de deterioro de valor de los inventarios:

“Medición de los inventarios

9 los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Reconocimiento como un gasto.

34 cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de estos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en

que ocurra la rebaja o la pérdida.

El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

Información por revelar

36 en los estados financieros se revelará la siguiente información: (...)

(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;

(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y (...)

Valor neto realizable

28 el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído.

Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse



en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29 generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas.

Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea.

No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo, sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. (Negrilla por fuera del texto original).

33 se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja del inventario hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de esta, de manera que el

nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

De acuerdo con lo anterior, el ajuste al valor neto de realización de los inventarios no necesariamente significa un ajuste en los registros auxiliares, debido a que la aplicación de una norma técnica no necesariamente afecta la forma en que se efectúan los registros contables de la entidad.

En consecuencia, la entidad podrá establecer otros procedimientos para efectuar ajustes globales al preparar y presentar sus estados financieros de propósito general, sin necesidad de afectar los registros auxiliares llevados en el kárdex.

En este caso las disminuciones de los inventarios para ajustarlos al valor neto realizable, o las reversiones del deterioro de valor, afectarán el gasto del inventario, que haya sido reconocido en la cuenta de costo de ventas del estado de resultados. (...)

Deterioro de valor en maquinaria

Concepto	Pregunta
2016-0432	<i>“(…) Durante el año 2014, uno de los activos de la compañía (unidad de cementación) fue aprehendido por la DIAN, con el fin de asegurar la legalidad y procedencia del bien. Por esta actuación, se generó un pleito del cual a finales de 2015 culminó la vía gubernativa con resultado adverso para la sociedad y siguiendo con el proceso, a comienzos de 2016 la sociedad presentó la correspondiente demanda ante los tribunales y en opinión de los asesores legales existe una alta probabilidad de que se dé unos resultados favorables a la sociedad (la probabilidad de éxito según los abogados supera el 70%)</i> <i>En la demanda se reclama la recuperación del bien aprehendido o el reconocimiento de su valor en caso de que este se haya destruido o deteriorado y además se reclama el lucro cesante por lo que el bien dejó de producir durante el tiempo en que estuvo aprehendido.</i> <i>Con base en lo antes expuesto, planteo las siguientes inquietudes:</i> <i>¿Se debe constituir alguna provisión por el resultado adverso de la vía Gubernativa, por la posible pérdida del bien?</i> <i>Como hay una alta probabilidad de éxito (según el concepto del experto legal) de la demanda presentada ante el tribunal, podría la Compañía registrar el valor correspondiente al valor del bien y al lucro cesante reclamado como un derecho dentro de los estados financieros”</i>

Respuesta

(...) Los numerales 27.5 y 27.6 de la Sección 27 “Deterioro del valor de los activos” contenido en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, establece lo siguiente:

“Deterioro del Valor de otros activos distintos de los inventarios.

27.5 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. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.

27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.”

Así mismo, los numerales 27.7 al 27.10 de la citada norma, enuncian:

27.7 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.

27.8 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad

estimará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece.

Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos.

Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.

27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

(a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y disminuyen su valor razonable menos costos de venta.

(d) el importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).

Fuentes internas de información

(e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad.

Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo y los planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.

(g) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.

27.10 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debería revisar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese activo (por ejemplo, la Sección 17 y la Sección 18 Activos Intangibles distintos a la Plusvalía), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo”.

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, planteada por el peticionario, en

nuestra opinión, de acuerdo a la norma antes citada, se deberán reflejar en los libros el valor de la maquinaria, teniendo en cuenta el posible deterioro del mismo, y de esa forma estimando el importe recuperable del activo.

Respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, teniendo en cuenta la probabilidad de éxito de la demanda, el registro contable debe ajustarse a lo establecido en la sección 21 “Provisiones y Contingencias”, teniendo en cuenta la definición de provisión, establecida en el numeral 21.13 y 21.16 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, el cual enuncia:

“Activos contingentes

21.13 Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. El párrafo 21.16 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad.

Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo. 21.16 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad.

Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo” (...)

“21.16 Si es probable una entrada de beneficios económicos (con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando sea practicable sin costos o esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si fuera impracticable revelar esta información, se indicará este hecho.” (...)

Deterioro de cuentas por cobrar

Concepto	Pregunta
2016-0923	“Me gustaría saber si puedo usar la tasa WACC o la tasa de los CDT’s para el deterioro de las cuentas por cobrar en NIIF para empresas PYME.”

Respuesta

(...) Los párrafos 11.25 y 11.26 de la NIIF para las Pymes, que forma parte del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, establecen las directrices para la medición y reversión de las pérdidas por deterioro de los instrumentos financieros:

“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 (...)” (Negrillas por fuera del texto original).

“11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y la 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, el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, deben ser descontados a la tasa de interés efectivo original del activo, y no al Costo

Promedio Ponderado de Capital (en inglés Weighted Average Cost of Capital – WACC).

El CPPC representa la tasa de descuento utilizada para descontar los flujos de caja futuros a la hora de valorar un proyecto de inversión, y esta difiere de los requerimientos contenidos en la NIIF para las Pymes.

El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante.

Los párrafos 11.14 a 11.20 de la NIIF para Pymes, contiene mayores explicaciones sobre el costo amortizado y el método de interés efectivo.

“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”.

El párrafo 23.5 de la NIIF para las Pymes también contiene directrices para determinar la tasa de interés imputada a una transacción, cuando los pagos son diferidos. (...)

Terrenos en Propiedad Horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0355	<i>“De acuerdo al asunto en referencia, solicito su asesoría en lo que tiene que ver con el manejo o procedimiento que bajo NIIF/IFRS, debe dar una compañía clasificada en el grupo 2, cuyo objeto social se basa en la importación, exportación, comercialización, distribución al por mayor y al detal de material odontológico y que para cumplir con el objetivo de llevar a cabo sus negocios y operaciones tiene su sede principal ubicada en un edificio de dos plantas, la empresa es propietaria y hace uso para sus actividades únicamente de la segunda planta; en la primera planta se ubican seis locales comerciales de otros propietarios diferentes.</i> <i>Para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, la empresa utilizó la exención de la Sección 35 Transición a la NIIF para las Pymes, del Párrafo 35.10 literal c) Valor razonable como costo atribuido; para ello solicitó la elaboración de un avalúo sobre la propiedad, el cual fue realizado por un experto, en el informe entregado a la entidad, incluye el avalúo sobre el 100% del terreno de la edificación.</i> <i>La administración de la entidad, considera que no debe reconocer el terreno de la edificación en sus estados financieros, ya que son propietarios del segundo piso y el terreno les pertenece a los propietarios de los locales ubicados en la primera planta.</i> <i>Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que la compañía se encuentra revisando las políticas y procedimientos aplicables para la implementación de la Normas internacionales de Información Financiera NIIF, requiero que por favor me indiquen cual es el procedimiento a seguir con la finalidad de que los registros contables mantengan uniformidad con el nuevo marco normativo.</i> <i>Adicionalmente, agradecería me informen cual sería la implicación que tendría no cumplir con el reconocimiento del terreno, si fuese necesario hacerlo según las Normas Internacionales de Información Financiera.”</i>

Respuesta

(...) El artículo 3 de la Ley 675 de 2001 establece:

“Definiciones (...)

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. (...)

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”

Para la elaboración del Estados de Situación Financiera de Apertura podrá utilizar el valor del avalúo como costo atribuido, utilizando a

exención del literal c del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES.

Sin embargo, en cuanto a su inquietud sobre terrenos y edificaciones, el párrafo 17.8 de la NIIF para las PYMES establece: *“Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.”*

Por lo anterior, la entidad deberá separar el terreno de la construcción sobre la que se asienta. Sin embargo, si el edificio se constituye en propiedad horizontal, la situación, en opinión de este Consejo, es diferente, dado que el terreno es un bien esencial de la copropiedad, perteneciente a los copropietarios a prorrata de su inversión, por lo cual no sería práctico intentar una separación.



Ahora bien, el activo podría cumplir los requisitos de una propiedad planta y equipo o una propiedad de inversión, por lo cual se requerirá que los responsables de los estados financieros hagan los juicios necesarios para determinar si el activo se clasifica como un elemento de propiedad, planta y equipo o una propiedad de inversión.

Los párrafos 4.9 a 4.10 de la NIIF para las Pymes establecen directrices para la agregación y clasificación de las partidas en los estados financieros.

Si la entidad concluye que los bienes se mantienen para el uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para propósitos administrativos estos se clasificarán como propiedades, planta y equipo. Se clasificarán como propiedades de inversión si los bienes representan terrenos o

edificios que se mantienen para obtener rentas y plusvalías.

Al establecer la política contable, también se tendrá en cuenta lo establecido en el alcance de la Sección 17 de la NIIF para pymes (párrafo 17.1), en donde se indica que la norma de propiedades, planta y equipo también aplica a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no pueda ser medido sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Finalmente, le recomendamos revisar los conceptos números 2016-223 y 2015-500, emitidos por este Órgano de Normalización Técnica, que se refieren a este tema, los cuales podrá ubicar en la dirección <http://www.ctcp.gov.co/> en el enlace conceptos. (...)

Deterioro de valor en cartera por exportaciones no pagadas

Concepto	Pregunta
2016-0408	<i>“Si para hacer castigo o provisión de cartera por cuentas por cobrar incobrables en el exterior y esta requiera autorización o cumplir con los lineamientos de informar y a su vez disponer de la expresa autorización del Banco de la República (quien administra la balanza cambiaria y quien responde por la contabilidad de la misma), entonces ¿cuál debe ser el procedimiento contable a la luz de los Decretos 2649 de 1993 y los nuevos Decretos 2420 y 2496 de 2015?</i> <i>Esto por cuanto debe existir concordancia entre los registros contables de las empresas exportadoras y la balanza cambiaria. Además, si el Banco de la República por alguna circunstancia no admite o niega una petición de castigo de cartera o de provisión de cartera. ¿Qué debe hacer contablemente para cumplir con los decretos en mención?</i> <i>De conformidad con el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, para efectos cambiarios, ¿es posible hacer una provisión de cartera incobrable por concepto de exportaciones no pagadas? ¿Se requiere hacer solicitud previa de autorización para hacer una provisión por cartera incobrable?</i> <i>De conformidad con el DUR 2420 de 2015 y el Decreto 2496 de 2015, para efectos cambiarios, ¿es posible hacer una provisión de cartera incobrable por concepto de exportaciones no pagadas? ¿Se requiere hacer solicitud previa de autorización para hacer una provisión por cartera incobrable?”</i>

Respuesta

(...) Las normas sobre deterioro de los activos financieros (deudores comerciales) están contenidas en los anexos 1, 2 y 3 del Decreto 2420 y 2496 de 2015, que compila las normas aplicables para los Grupos 1, 2 y 3 establecidos en Colombia.

El siguiente cuadro presenta un resumen de las normas aplicables:

Descripción	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Deterioro e incobrabilidad de activos financieros medidos al costo amortizado	NIC 39, p. 58 al 65, del anexo 1°, del Decreto 2420 de 2015.		
Deterioro de activos	NIIF 9, p. 5.5., del anexo 1.1., del Decreto 2496 de 2015.		
Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado		Sección 11, p. 11.21 a 11.32, del anexo 2°, del Decreto 2420 de 2015.	
Deterioro y valor recuperable			Cap. 2, p. 2.34 a 2.36 del anexo 3°, del Decreto 2420 de 2015
Reconocimiento inicial de transacciones en moneda extranjera.	NIC 21, p. 20 al 22, del anexo 1°, del Decreto 2420 de 2015.	Sección 30, p. 30.6 al 30.8 del anexo 2°, del Decreto 2420 de 2015.	



Descripción	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
<i>Información al final de los períodos sobre los que se informa</i>	<i>NIC 21, p. 23 al 26, del anexo 1°, del Decreto 2420 de 2015.</i>	<i>Sección 30, p. 30.9, del anexo 2°, del Decreto 2420 de 2015.</i>	
<i>Reconocimiento de las diferencias en cambio.</i>	<i>NIC 21, p. 27 al 34, del anexo 1°, del Decreto 2420 de 2015.</i>	<i>Sección 30, p. 30.10 al 30.11, del anexo 2°, del Decreto 2420 de 2015.</i>	

De acuerdo con lo anterior, una entidad deberá evaluar al final de cada período de presentación, si existe evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de ellos se han deteriorado.

Si existe evidencia de deterioro, la entidad deberá aplicar las normas pertinentes para determinar las pérdidas por deterioro de valor. Tratándose de activos financieros representados en moneda extranjera se tendrá en cuenta lo establecido para el reconocimiento inicial y la medición posterior de estas partidas.

El valor en libros del activo podrá reducirse directamente o mediante una cuenta correctora.

En conclusión, en los estados financieros de propósito general una entidad deberá aplicar

las normas técnicas que sean pertinentes teniendo en cuenta lo establecido en los marcos técnicos, sin perjuicio de que la entidad también deba cumplir los requerimientos de las autoridades de supervisión para formalizar los castigos o provisiones de cartera.

Para efectos contables, debe tenerse en cuenta que, si un activo monetario en moneda extranjera está deteriorado, al cierre de cada período deberá ajustarse tanto el activo como la cuenta correctora (en la que se registra el deterioro), al tipo de cambio de cierre, tal como se ha establecido en las normas para la medición al final de los períodos para los que se informa.

Para el tema de deterioro de cartera, el Decreto 2649 de 1993 tuvo vigencia hasta el 31/12/2014 para los grupos 1 y 3 y hasta el 31/12/2015 para el grupo 2. (...)

Determinación de Activos

Concepto	Pregunta
2016-0871	<i>“En una Fundación Sin Ánimo de Lucro cuyo objetivo principal es la Conservación de las Aves en vía de extinción y su hábitat natural.</i> <i>La Fundación hizo la compra de un predio con tradición donde el vendedor es poseedor por más 35 años, pero no se posee escritura; por lo tanto, se cataloga como una Posesión.</i> <i>Según el estudio de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el Activo es un recurso controlado por la empresa de la que se espera algún beneficio económico en tiempo futuro.</i> <i>Como Fundación nosotros NO obtenemos ningún beneficio económico de los Predios comprados, pues son realmente para la Conservación a perpetuidad del medio ambiente, reforestación e investigación del mismo, pero que son parte del Activo de la Fundación porque tenemos una tenencia y posesión. Cabe resaltar que en ningún momento se hace desplazamiento de personas, ni compras en resguardos indígenas, ni comunidades afrodescendiente. Nuestro único y principal objetivo es la preservación del medio ambiente y su hábitat natural.</i> <i>Pregunta. Al ser Fundación Sin Ánimo de Lucro pertenecientes al Régimen Especial los cuales no actuamos para beneficios económicos con nuestros Activos, pues en los Estatutos se deja claro que ningún predio se puede vender,</i> <i>¿Es posible catalogar la compra realizada de los Predios que están en Posesión con un documento de por medio realizado que es la Carta Venta del derecho de posesión?, y, ¿Dónde la Fundación tiene el recurso controlado dentro de un concepto diferente a los Predios con escritura pública en las cuentas del Activo?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación lo establecido en el párrafo 4.10 del Marco Conceptual emitido por el IASB:

“Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y 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.”*

Aunque la entidad no se dedica a comercializar productos, debe entenderse que el beneficio económico debe verse en función del cumplimiento de su objeto, que es, según

se manifiesta en la consulta, la preservación del medio ambiente.

Por consiguiente, cualquier elemento que contribuya al logro de este objetivo, que sea controlado por la entidad, surja de un evento pasado y que tenga una medición fiable del valor, es un activo.

En el caso consultado, este Consejo comprende que la Fundación posee unos predios que tienen como objeto preservar el medio ambiente, reforestar y realizar investigaciones, por lo cual, y en relación con el párrafo de la norma transcrito anteriormente, el beneficio económico futuro será la conservación de aves en vía de extinción y su hábitat natural, el cual se considera el objeto social de la entidad. (...)

Dictamen del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0051	<i>¿Qué mecanismo puede utilizar la Fundación Universitaria (...) para suplir la falta del dictamen de los estados financieros al cierre del año 2014 ya que el Revisor Fiscal de la fecha no ha atendido el requerimiento de sus funciones?</i> <i>¿Si ante la inexistencia del dictamen requerido por el Revisor Fiscal, el actual Contador de la Fundación Universitaria (...), debe tener presente los saldos finales del año 2014 que corresponden al inicio del 2015 a efectos de normalizar el cierre final de la FUSM del año 2015 acorde con la ley 1740 de año 2014 y las Resoluciones No. 0841, 1244 y 01702 de 2015, proferidas por el Ministerio de Educación Nacional?"</i>

Respuesta

(...) Dando respuesta a la primera pregunta (...), en nuestra opinión, ante la negativa del anterior revisor fiscal de emitir opinión respecto a los estados financieros de la vigencia 2014, la Fundación Universitaria (...) le debe exigir a este profesional la expedición de la opinión correspondiente al periodo terminado en 31 de diciembre de 2014, a fin de dar cumplimiento a los lineamientos establecidos en el Código de Ética Profesional en su artículo 37.4 de la Ley 43 de 1990, el cual acerca de la responsabilidad, establece:

"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. (...)"

Adicionalmente, el artículo 45, enuncia:

"Artículo 45. El Contador Público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados."

(...) En última instancia, la Fundación puede efectuar un nuevo nombramiento e inscripción de revisor fiscal a través de la Asamblea General de Accionistas o el máximo Organismo de la Entidad y quien fuere elegido ejercerá las funciones correspondientes a la vigencia 2016.

Cabe anotar que este profesional podrá adelantar las pruebas necesarias para poder

emitir una opinión respecto de las cifras correspondientes a los estados financieros del año 2014, estableciendo los honorarios que se generaran de dicha labor particular.

Adicionalmente, los administradores o el cuerpo de gobierno de la entidad podrían contratar una auditoría externa que tenga como propósito emitir un dictamen sobre los estados financieros preparados al cierre de operaciones del año 2014.

Respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, es importante hacer la diferenciación entre los conceptos de Estados Financieros Certificados y Estados Financieros Dictaminados, los cuales están definidos en los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995 (...)

Así las cosas, la ausencia de dictamen del revisor fiscal no impide que la fundación expida los estados financieros de propósito general al cierre del 31 de diciembre de 2014, ya que la responsabilidad por su preparación es de los administradores o del cuerpo de gobierno de la entidad.

Si dichos estados financieros fueron certificados por el Contador y el Representante Legal, este Consejo considera que no habría ningún inconveniente en tomar estas cifras como punto de partida para el año 2015, sin perjuicio de los efectos legales que se deriven del incumplimiento de normas legales que exijan la existencia del dictamen. (...)

Dictamen del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0336	<i>"(...) ¿Quiénes pueden actuar como auxiliares de la justicia o peritos emitiendo dictámenes contables ante estrados judiciales con el propósito de dirimir un conflicto o buscar una verdad como apoyo a la justicia?</i> <i>¿Los economistas, administradores públicos, auxiliares contables y otros profesionales están facultados para emitir dictámenes contables sobre una contabilidad y que grado de confiabilidad pueden ofrecer cada uno de ellos si no dan fe pública como la da el contador público?</i> <i>¿Qué documentos son necesarios para emitir un dictamen contable, de manera tal que respalden el dictamen y como mecanismo idóneo y apropiado para comprobar la veracidad y fidelidad de la información contable en los hechos económicos a evaluar y comprobar?</i> <i>¿Qué documentos contables se pueden dictaminar?</i> <i>¿Es deber de la persona que emite el dictamen revisar los soportes contables?</i> <i>¿Qué sucede cuando el dictamen contable es emitido por una persona no idónea al tema contable?</i> <i>¿Qué normas de contabilidad debe aplicar en el desarrollo del dictamen contable y si debe aplicar las NIIF?</i> <i>¿Es obligación guardar reserva de informar cuando el contador allá que se lleva doble contabilidad en el desarrollo del dictamen contable y las características de la doble contabilidad?</i> <i>¿Características que deben tener los dictámenes de los peritos contables?"</i>
Respuesta	

(...) Los artículos 11 y 13 de la Ley 43 de 1990, establecen:

"Artículo 11. Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros (...)

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, (...).

b) En todos los nombramientos (...) para desempeñar el cargo de jefe de contabilidad, o su equivalente, auditor interno, en entidades privadas y el de visitantes en asuntos técnico-contables (...).

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. (...)

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”

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, formuladas por el peticionario, en nuestra opinión, el contador público es el único profesional autorizado para expresar opiniones en materia contable sobre los estados financieros de una sociedad, tal y como lo exponen las normas antes citadas.

Respecto a las preguntas 3, 4 y 5, en nuestra opinión, todos los documentos de orden interno y externo que soportan la contabilidad y que se constituyen como evidencia de las diferentes transacciones de la Organización, son objeto de análisis por parte del revisor fiscal al momento de emitir un dictamen sobre los estados financieros.

Es importante aclarar, que los documentos soporte no se dictaminan; el dictamen es la manifestación de la opinión que se forma el revisor fiscal acerca de la razonabilidad de las cifras plasmadas en los estados financieros, producto de una revisión total, definida según su criterio profesional para cada caso.

Adicionalmente, la NIA 500, incluida en el Anexo 4 del Decreto 2420 proporciona las guías sobre lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, la cantidad y calidad de la evidencia de auditoría que se debe obtener, y los procedimientos de auditoría, que usan los auditores para obtener dicha evidencia.

Dicho aparte de la norma antes citada, define la “Evidencia de auditoría” de la siguiente manera:

“3. “Evidencia de auditoría” es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables

subyacentes a los estados financieros y otra información. (...)

4. Los registros contables generalmente incluyen los registros de asientos iniciales y registros de soporte, como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos: facturas; contratos; los mayores general y auxiliares, asientos del diario y otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos formales del diario; y registros como hojas de trabajo y hojas de cálculo que soportan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones.

Los asientos en los registros contables a menudo se inician, registran, procesan e informan en forma electrónica. Además, los registros contables pueden ser parte de sistemas integrados que comparten datos y soportan todos los aspectos de los objetivos de información financiera, operaciones y cumplimiento de la entidad.”

Respecto a su pregunta 6, en nuestra opinión, la emisión de un dictamen por una persona no idónea al tema contable, constituye una clara falta al código de ética, (...), contenido en el decreto 2420 de 2015, y de manera particular a lo establecido en su sección 130 “Competencia y Diligencia Profesional”:

“130.1 El principio de competencia y diligencia profesionales impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad:

(a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente, y

(b) Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales.

130.2 Un servicio profesional competente requiere que se haga uso de un juicio sólido al aplicar el conocimiento y la aptitud profesionales en la prestación de dicho servicio. La competencia profesional puede en fases separadas

(a) Obtención de la competencia profesional, y

(b) Mantenimiento de la competencia profesional

130.3 El mantenimiento de la competencia profesional exige una atención continua y el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y empresariales relevantes. El desarrollo profesional continuo permite al profesional de la contabilidad desarrollar y mantener su capacidad de actuar de manera competente en el entorno profesional.

130.4 La diligencia comprende la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno.

130.5 El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que los que trabajan como profesionales bajo su mando tienen la formación práctica y la supervisión adecuadas

130.6 Cuando corresponda, el profesional de la contabilidad pondrá en conocimiento de los clientes, de las entidades para las que trabaja o de otros usuarios de sus servicios profesionales, las limitaciones inherentes a los servicios.”

Dando respuesta a la pregunta No. 7, en nuestra opinión, es necesario aclarar al peticionario que la implementación de los nuevos marcos técnicos normativos, expedidos de manera unificada mediante el decreto 2420 de 2015, en su parte No. 1 hacen mención de las normas de contabilidad e información financiera (...) los cuales son la base para el tratamiento contable de las operaciones base de los estados financieros.

En la parte No. 2 del decreto antes citado, se definen las normas de aseguramiento de la información (NAI), las cuales serán de obligatoria aplicación por parte de Revisores Fiscales para generación de un dictamen acerca de los estados financieros, tal como lo establece el artículo 1.2.1.2. ámbito de aplicación, así:

“Artículo 1.2.1.2. Ámbito de aplicación. El presente título 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 (SMMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los títulos 1 y 2 de la parte 1 del libro 1 del presente Decreto, 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 (...).”

En cuanto a su pregunta 8, en nuestra opinión, será obligatorio para el revisor fiscal o perito contable, el informar en el dictamen el manejo de doble contabilidad, so pena de incumplir el código de ética, definido en el Decreto 0302 de 2015, incluido en el Decreto 2420 de 2015, en la sección 110 “Integridad” y de manera particular en sus numerales 110.1 al 110.3, los cuales enuncian:

“Integridad

110.1 El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.

110.2 El profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información:

(a) Contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error

(b) Contiene afirmaciones o información proporcionada de manera irresponsable, o

(c) Omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error

Quando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de la misma.

110.3 No se considerará que el profesional de la contabilidad ha incumplido el apartado 110.2 si el profesional de la contabilidad emite un informe, con opinión modificada con respecto a una cuestión mencionada en el apartado 110.2”

Acerca de su novena pregunta, en nuestra opinión, es responsabilidad del Revisor Fiscal o profesional de la contabilidad el evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización, basado en los principios definidos por los marcos técnicos normativos vigentes 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 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) (...)

Dictamen del Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0386	<i>“(…) En el presente ejercicio, período de presentación de información financiera preparada con los marcos de referencia contable bajo NIIF, esta Superintendencia requirió la información comparativa a 2.700 entidades empresariales del grupo 1 en los términos del párrafo 21 de la NIIF 1.</i> <i>En el curso de la socialización y acompañamiento a nuestros usuarios se ha sostenido que los primeros estados financieros que se presentan bajo NIIF, cuando a ello hubiere lugar, debían acompañarse del dictamen del revisor fiscal con el mismo alcance, es decir comparativo. Lo anterior en atención a que, si bien el ESFA y los estados financieros de transición no fueron objeto de auditoría, si lo debían ser los saldos iniciales del ejercicio 2015 (año de aplicación obligatoria), que en realidad correspondían a los saldos finales en 31 de diciembre de 2014.</i> <i>En relación con lo expuesto en el párrafo precedente me permito remitir en los archivos adjuntos diferentes informes de revisor fiscal que han llegado a esta Superintendencia las entidades empresariales adjuntos a la información bajo NIIF que surtirá efectos legales y de supervisión.</i> <i>En dos de ellos podrán corroborar que no se hace alusión alguna a los estados financieros en 31 de diciembre de 2014 y en los restantes dos se señala que los estados financieros en 31 de diciembre de 2014 solamente se incluyen para propósitos comparativos, tal vez, en el caso de estos últimos ajustándose al concepto número 412 de 2015 emitido por el CTCP.</i> <i>En los informes no solo se está obviando indicar el alcance de la auditoría sobre los saldos iniciales del ejercicio, con la importancia que esto tiene, sino que no se hace alusión de manera expresa al marco de referencia contable que aplica la sociedad y si este dictamen corresponde a estados financieros separados o individuales.</i> <i>Sobre los hechos antes referidos agradeceríamos contar con su opinión ya que este es un tema de suma importancia para esta Superintendencia”.</i>

Respuesta

(…) El numeral 1 de los Objetivos de la NIC1, acerca de los estados financieros, establece:

“Esta norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean compatibles, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.”

Adicionalmente, los objetivos del auditor y la naturaleza de la información comparativa, establecidos en la NIA 710 “Información Comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos”, establece:

“Naturaleza de la información comparativa

1. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.

2. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:

(a) en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que

(b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.”

“5. Los objetivos del auditor son:

(a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y

(b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.”

Así mismo, los párrafos 7, 15, 16 y 17 de la NIA 710 establecen:

“El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

(a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y

(b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.”

“Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (...)

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras

cuestiones de acuerdo con la NIA 706⁸. (Ref.: Apartado A10)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

(a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;

(b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

(c) la fecha de dicho informe,

salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.”

De otra parte, la NIA 706, en otros establece:

“Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

A1. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros.

Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.”

Dado que los Decretos 2420 de 2015 y su modificatorio 2496 del mismo año, han establecido los periodos de preparación del balance de apertura, periodo de transición y periodo de aplicación obligatoria, el CTCP, considera que la obligación de obtener simultáneamente información de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que

⁸ NIA 706, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, apartado 8

pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo, requiere de forma obligatoria que el Revisor Fiscal aplique las pruebas y procedimientos de auditoría requeridos, para la obtención de evidencia sobre la razonabilidad de los estados financieros de apertura y de transición, ya que no se concibe que haya razonabilidad de los saldos finales al 31 de diciembre de 2015 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2016 (en el caso de grupo N° 2), sin la obtención de evidencia sobre los saldos iniciales de apertura (ESFA) y los movimientos del año de transición, para lo cual el Revisor Fiscal, debió haber obtenido evidencia de auditoría utilizando la NIA 510 *Encargos Iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura*, en el caso de que hubiera asumido la revisoría fiscal en/o después de la fecha de la primera aplicación, puesto que si se trata del ejercicio recurrente de esta función en la misma entidad, debe desarrollar sus procedimientos de evaluación tal como lo establecen los apartes de las NIA transcritas anteriormente.

Es bueno recordar que el numeral 3) del artículo 208 del Código de Comercio establece como una de las obligaciones del revisor fiscal, al emitir su dictamen:

“Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable...”

Esta exigencia lleva a aclarar cuáles son esas normas legales. En este sentido, debe entenderse que, por tratarse de un proceso de transición a un nuevo marco técnico normativo, las normas legales deben verse en función del momento en el que se deben aplicar.

Al referirse al período de transición, el numeral 4. del artículo 1.1.1.3. del Decreto Único 2420 de 2015, dispone en relación con la información preparada durante ese periodo de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo *del Grupo 1 para ese periodo*:

“Esta información financiera no será puesta en conocimiento del público ni tendrá efectos legales

en dicho momento.” Disposiciones similares se establecen para los grupos 2 y 3.

Lo anterior implica que, si bien la contabilidad y los estados financieros producidos durante el periodo de transición no tienen efectos legales en ese tiempo, sí los tienen posteriormente, puesto que, de otra forma, la norma no habría hecho esa aclaración.

Y esto es así, porque no tendría sentido que, al preparar los primeros estados financieros comparativos de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo, solo tuvieran efectos legales los estados financieros del periodo y no los del anterior.

Siendo de esta manera, no concebible que naciendo a la vida legal los estados financieros comparativos en la primera fecha de reporte, no haya responsabilidad del revisor fiscal sobre una información que corresponde a *“las normas legales”* para el país.

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, desde el punto de vista técnico, el Revisor Fiscal debe emitir obligatoriamente una opinión sobre los estados financieros comparativos, esto es el año del Primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo 31 de diciembre de 2015 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2016 (en el caso de grupo N° 2), comparativo con el estado financiero del año de transición 31 de diciembre de 2014 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2015 (en el caso de grupo N° 2).

En caso de no haber emitido la opinión sobre los estados financieros comparativos, el Revisor Fiscal debió haber incluido en un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones, las razones observadas durante el año de transición, dado que la entidad preparó dos estados financieros bajo dos marcos normativos contables diferentes; uno sobre los PCGA anteriores (Decreto 2649 de 1993) y otro sobre los nuevos marcos normativos contenidos en los Decretos 2420 y 2496 de 2015. (...)

Diferidos

Concepto	Pregunta
2016-0075	<i>Puede una empresa cuyo objeto social es la prestación de servicios de custodia documental diferir en el tiempo el gasto que ejecutaría en un año (por ejemplo 2016) y en el que incurriría para el levantamiento de información de inventario de contenido de cajas custodiadas o archivadas a sus clientes, cuando dicha información se requiere para el control sistematizado del inventario en el marco de las normas sobre Gestión Documental y permitirá optimizar en el futuro la prestación de los servicios de archivo.</i> <i>Consideraciones:</i> <i>La empresa que presta servicios de archivo custodia caja con documentos.</i> <i>Para conocer el contenido exacto de las cajas custodiadas se requiere hacer un inventario, que a su vez servirá para alimentar una base de datos que se usará como herramienta para hacer consultas posteriormente y por término indefinido.</i> <i>Dicho inventario tiene un costo importante para la empresa que presta los servicios de archivo.</i> <i>Se desea saber si conforme al marco normativo vigente el costo de hacer el inventario planteado, que se presupuesta ejecutar en un año, puede diferirse en el tiempo y de ser así, en qué condiciones."</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo normado en el párrafo 18.2 y 18.14 de la Sección Activos Intangibles de la NIIF para las PYMES, un activo intangible es:

18.2 "...un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o

(b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones."

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 NIIF."

En cuanto a su inquietud y de acuerdo con la información suministrada, en principio el levantamiento de la información de la información a custodiar, podría cumplir con la definición de activo.

Sin embargo, por ser un activo generado internamente, no se puede activar y todos los costos incurridos para su desarrollo se deben llevar directamente al gasto. Cosa distinta ocurriría si la entidad perteneciera al Grupo 1, en cuyo caso habría que evaluar las condiciones exigidas por la NIC 38 para capitalizar costos de desarrollo. (...)

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

Concepto	Pregunta
2016-0331	<i>“(…) bajo que norma puedo encontrar la clasificación de los activos y pasivos, y que conceto es válido para tomarlos como corrientes y no corrientes.</i> <i>La inquietud se produce porque he encontrado que en algunos textos colocan los gastos pagados por anticipado o los cargos diferidos como un activo corriente y en otros no, consultando los activos corrientes por activos corrientes aquellos activos que son susceptibles de convertirse en dinero en efectivo en un periodo inferior a un año, por consiguiente los gastos pagados por anticipado aunque puedan amortizarse en menos de un año se recibirá es el servicio o el bien por el cual se pagó anticipadamente pero en ningún caso el dinero.</i> <i>Pero la duda radica en que textos que son de importantes editoriales los colocan como activos corrientes. (…)”</i>

Respuesta

(…) La respuesta a su consulta puede encontrarla en la sección 4 del Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto 2420 del 2015.

Con relación a la clasificación de una partida como corriente o no corriente los párrafos 4.5. y 4.7 de esta norma indican lo siguiente:

“4.5 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

a. espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;

b. mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

c. espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa; o

d. se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha sobre la que se informa.

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”

De acuerdo con lo anterior, la parte de los gastos pagados por anticipado que se consuman en un período inferior a un año serán clasificados como partidas corrientes y las que se consuman en períodos mayores como activos no corrientes.

La decisión de presentar los gastos pagados por anticipado como una partida separada en el cuerpo de los estados financieros dependerá de su importancia relativa o materialidad. (…)

Distribución de utilidades

Concepto	Pregunta
2016-0121	<i>“(…) las empresas vigiladas y/o controladas por la Superintendencia de Sociedades que pertenecen al Grupo 1 para la convergencia hacia NIIF presentan sus primeros Estados Financieros a 31 de diciembre de 2015 bajo esta normatividad.</i> <i>El saldo de utilidades retenidas, utilidades acumuladas de ejercicios anteriores y la utilidad del ejercicio, sin tomar en cuenta el impacto generado por la adopción por primera vez, ¿son susceptibles de ser distribuidas? Lo anterior, debido a que existen partidas que afectan la utilidad bajo NIIF como por ejemplo aquellas que se trasladan del ORI.</i> <i>(…) la circular externa 36 de 2014 de la Superintendencia Financiera indica que las utilidades acumuladas y del ejercicio por el primer año de emisión de estados financieros bajo NIIF podrán ser distribuidas siempre y cuando no contengan los efectos de la adopción por primera vez. (…) dos conceptos del CTCP, el 56 y 371 de 2014, sugieren el mismo tratamiento (…)”</i>

Respuesta

(…) la Superintendencia de Sociedades el 8 de marzo de 2016, emitió un boletín informativo de orientación y aplicación de los nuevos marcos de referencia contable y de aseguramiento en el cual se establece:

“(…) es conveniente que se tenga en cuenta que el saldo de ganancias acumuladas generado por la aplicación por primera vez del nuevo marco de principios, que permanezca al final del período de transición y que genera el ajuste en los libros oficiales, no será susceptible de ser distribuido como dividiendo a los socios o accionistas durante el período de aplicación de este nuevo marco o en otros períodos, mientras no se haga efectiva la entrada de fondos correspondiente, dado que no surge de la actividad normal del periodo sino de ajustes producto del cambio de las bases de reconocimiento y medición, que sólo ocurre por aplicar el nuevo marco de principios.

Los orígenes de dicho ajuste pueden ser diversos por lo que será responsabilidad de cada entidad establecer los impactos que estos generan al determinar la razonabilidad de los últimos estados financieros elaborados sobre la base local y al emitir su certificación o dictamen.”

Por lo anterior, se ratifica que las utilidades derivadas del proceso de convergencia a los nuevos marcos normativos no serán susceptibles a ser distribuidas como dividendos a los accionistas.

(…) en cuanto a su cuestionamiento sobre la posibilidad de distribuir los registros

realizados en las partidas del ORI, este consejo considera que no es posible su distribución, dado que las partidas patrimoniales que originan los ajustes en ORI no han pasado por resultados, es decir solo serán susceptibles de distribución cuando pasen por el estado de resultados, excepto cuando el estándar refiera otro tratamiento como es el caso de las revaluaciones por propiedad, planta y equipo que el numeral 41 de la NIC 16 establece

“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 valor 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 el caso de la disposición a través de la venta de la propiedad, planta y equipo el efecto de las valoraciones pasará directamente a las ganancias acumuladas y no al resultado del ejercicio (…)

Dividendos cuando la moneda funcional es el dólar

Concepto	Pregunta
2016-0735	<i>“Una consulta, legalmente en Colombia en relación con pago de dividendos en Compañías donde la moneda funcional es dólar, por la aplicación de IFRS. El pago de dividendos se decreta ¿sobre la utilidad de los pesos de presentación?, dólares moneda funcional?, pesos incluyendo el ORI el efecto de la conversión a moneda de presentación”</i>

Respuesta

(...) Teniendo en cuenta que la unidad monetaria en Colombia es el peso, los estados financieros que pueden ser utilizados para la distribución de dividendos son los elaborados en pesos, razón por la cual cuando una entidad determine que su moneda funcional es el dólar, los estados financieros idóneos para la distribución de dividendos son los estados convertidos a la moneda de presentación, esto es los estados financieros elaborados en pesos.

Ahora bien, cuando los estados financieros son convertidos de dólar a pesos (moneda de presentación) la diferencia que se origina en la conversión es presentada en el otro resultado integral, y contabilizada en una cuenta patrimonial separada denominada *“diferencia por conversión a una moneda de presentación distinta de la moneda funcional”*.

Sobre el particular el CTCP ha conceptuado que la diferencia en conversión, el superávit por valorizaciones y otras partidas patrimoniales distintas de las que se originan por el resultado del período, solo podrían ser objeto de distribución cuando sean efectivamente realizadas.

En consecuencia, la base para la distribución de dividendos en una entidad que tiene como moneda funcional una moneda distinta al peso, es la que se presenta antes del otro resultado integral en los estados financieros en pesos, esto es la que se incluye en el resultado del período, después de depurar aquellas partidas que no hayan sido efectivamente realizadas; lo anterior, sin perjuicio de considerar también los resultados de períodos anteriores que no han sido apropiados.

Las partidas patrimoniales que no han sido efectivamente realizadas, como sería el caso de la diferencia de conversión, no deberían ser objeto de distribución.

La distribución de utilidades tomando como base el resultado integral, o partidas patrimoniales que no han sido efectivamente realizadas, puede deteriorar la situación financiera de la entidad cuando los tipos de cambio con un crecimiento constante se reviertan en los períodos futuros. Por tal razón, estas deberían ser distribuidas cuando sean efectivamente realizadas. (...)

Empresa en liquidación – Estados Financieros separados

Concepto	Pregunta
2016-0414	<i>“Actualmente hemos preparado los estados financieros de una de las compañías del grupo en Colombia (...) en Liquidación, bajo normas internacionales, bajo el entendido que a pesar de que se encuentra en liquidación, la compañía hace parte del grupo en Colombia que es grupo 1. El grupo en Colombia en nombre de (...) de Colombia ejerce control y por ende debe consolidar estados financieros (...).</i> <i>Bajo este entendido, la empresa debe realizar sus estados financieros bajo NIIF, pues se requiere integrar a la consolidación y no puede efectuarse si está bajo otras normas de reconocimiento ¿los estados financieros separados de la compañía deben realizarse bajo NIIF? Pues en este momento esto fue lo que realizamos, ya que su matriz realiza estados financieros en NIIF.”</i>

Respuesta

(...) El párrafo 19 de la NIIF 10 (...) establece:

“Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas”

Adicionalmente, el párrafo B87 de la NIIF 10 dispone que los estados financieros consolidados del grupo sean elaborados con políticas contables uniformes entre los miembros.

Lo anterior significa que pueden utilizarse políticas contables diferentes en los estados financieros individuales o separados de las entidades pertenecientes al grupo económico y posteriormente realizar los ajustes pertinentes para los estados financieros consolidados de tal manera que se cumpla con el requerimiento de contabilización consolidado.

Por tanto, el criterio de selección y aplicación de una política, si bien puede definirse como política de grupo para facilitar el consolidado, debe cumplir con lo establecido en el párrafo 13 de la NIC 8:

“Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas.

Si una NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.”

Considerando lo expresado y la información suministrada por el consultante, la compañía (...) perteneciente al grupo 1 debe evaluar **si conserva el control** de (...), dado que estar en liquidación no necesariamente implica la pérdida del control de la matriz.

De ser así, se encuentra obligada a presentar estados financieros consolidados y por consiguiente, aunque sus subsidiarias realicen sus estados financieros bajo un marco técnico normativo diferente, debe velar por la homologación de las políticas contables de las subsidiarias con respecto a las NIIF completas, que son en este caso el marco técnico normativo de la matriz.

Siguiendo la premisa arriba mencionada, los estados financieros separados de (...) en liquidación, independientemente de que la entidad se encuentre controlada (...), no deben prepararse bajo los nuevos marcos técnico-normativos, puesto que estos solo aplican a entidades que se encuentran bajo la hipótesis de negocio en marcha (NIC 1.25).

En este caso, mientras no se promulgue un nuevo marco técnico normativo para entidades que no cumplan esta hipótesis, deben seguirse aplicando los lineamientos de los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Cabe aclarar, que en el caso de que la compañía (...) de Colombia **no conserve el control** sobre (...) Ltda., simplemente se excluye esta entidad de la consolidación, pero igualmente, esta última entidad debe sujetarse a lo citado atrás en sus estados financieros individuales. (...)

En qué fecha se deben presentar EEFF bajo NIF para grupo 3

Concepto	Pregunta
2016-0181	<i>Quisiera saber si una propiedad horizontal que está clasificada en el grupo 3, para la Asamblea del año 2016, ¿debe presentar Estados Financieros bajo la contabilidad simplificada?</i> <i>¿Qué pasa con los Estados Financieros si los presentan bajo el 2649/93, norma antigua?</i> <i>¿Son válidos los Estados Financieros presentados bajo el 2649 de 1993 para toma de decisiones y aprobación de presupuesto año 2016?</i>

Respuesta

(...) ¿Quisiera saber si una Propiedad Horizontal que está clasificada en el grupo 3, para la Asamblea del año 2016, debe presentar Estados Financieros bajo la contabilidad simplificada?

La Ley 675 de 2001 estableció para las copropiedades la obligación de llevar contabilidad. Un resumen de las referencias contenidas en esta norma respecto de esta obligación es la siguiente:

Art.	Descripción	Detalle
Art. 51, numeral 5	Funciones del Administrador	(..). 5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...).
Art. 38, numeral 2	Naturaleza y funciones de la asamblea general	(...). 2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador. (...).

De acuerdo con lo anterior, si una copropiedad, por disposiciones legales o de forma voluntaria, lleva contabilidad, deberá aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Para tal fin, deberá aplicar la base de principios de los Grupos 1, 2 o 3 contenidas en los anexos de Decreto 2420 de 2015.

Los principios contables que estaban contenidos en el Decreto 2649 de 1993 no tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2015, para una copropiedad que sea clasificada en los Grupos 1 o 3, o del 1 de enero de 2016, para una copropiedad clasificada en el Grupo 2.

También tendrá en cuenta lo siguiente:

Los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993 fueron revisados y actualizados, en cumplimiento de los requerimientos de la Ley 1314 de 2009. Por esta razón, al emitir un dictamen o certificar estados financieros de

propósito general deberá indicarse que estos fueron elaborados de acuerdo con principios de contabilidad aceptados en Colombia, independientemente de que los nuevos principios hayan tomado como base estándares de aceptación mundial.

El marco de principios contenido en el Decreto 2420 y 2496 de 2015 (Anexo 3 y Anexo 3-1 para el Grupo 3), representa una base simplificada de contabilidad, con criterios de medición basados en el costo histórico (precio de la transacción) y con revelaciones mucho menores de las que son exigidas en el Decreto 2649 de 1993.

Esta base de principios difiere de forma significativa de lo establecido en los estándares de aceptación mundial para entidades cotizadas o no cotizadas en bolsa (NIIF plenas o NIIF para las Pymes), y contiene simplificaciones adicionales que no



estaban incluidos en el Decreto 2649 de 1993, por ejemplo, solo exige la presentación de un balance y estado de resultados.

Para cumplir los objetivos de los estados financieros, una copropiedad que legalmente este obligado a llevar contabilidad y que debe aplicar el marco técnico del Grupo 3, podría voluntariamente considerar la utilización de las normas de los Grupos 1 o 2, siempre que este marco de principios sea más pertinente para cumplir los objetivos de sus estados financieros (Ver Título 2, Art. 1.1.2.3, parágrafo 3°, del Decreto 2420 de 2015).

¿Qué pasa con los Estados Financieros si los presentan bajo el 2649/93, norma antigua?

Para las copropiedades que aplican el marco técnico del Grupo 3, el Decreto 2649 de 1993, tiene vigencia hasta el 31 de Diciembre de 2014. En el caso de copropiedades que voluntariamente hayan decidido aplicar el marco técnico del Grupo 2, el Decreto 2649 tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2015.

En consecuencia, si una copropiedad clasificada en el Grupo 3 prepara sus estados financieros de propósito general al cierre del 31 de diciembre de 2015, 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 deberá aplicar lo establecido en el Decreto 2706 de 2012, el cual fue compilado en el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

La administración de la entidad como responsable de los informes financieros deberán establecer cuáles son las diferencias con el nuevo marco normativo, e indicar en los informes financieros al 31 de Diciembre de

2015, que tales informes están conformes con los requerimientos del Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 de 2015. El Contador público y el Representante Legal, al certificar los estados financieros, y el Revisor Fiscal, al emitir su dictamen, expresarán su conformidad con la aplicación de este marco de principios.

3. ¿Son válidos los Estados Financieros presentados bajo el 2649 de 1993 para toma de decisiones y aprobación de presupuesto año 2016?

La asamblea de propietarios podría emitir su aprobación sobre los estados financieros preparados sobre otra base de principios distintos a los requeridos en las normas legales.

El problema fundamental al que se enfrentaría la copropiedad es que dichos estados no cumplirían con el marco de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia porque esta norma ya fue derogada.

Este Consejo le recomienda que la administración de la entidad con el apoyo del Contador y el Revisor Fiscal, si este existe, revise las diferencias que existen entre la base de principios del Decreto 2649 de 1993 y la base de principios del Decreto 2706 de 2012, y establezca los ajustes que serían necesarios para indicar los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de acuerdo con el nuevo marco de principios.

En este proceso, como se indicó antes, es probable que se encuentren muchas coincidencias en las políticas establecidas al aplicar el Decreto 2649 de 1993, debido a que el nuevo marco de principios es una estructura simplificada que utiliza el costo histórico como principal criterio de medición y solo requiere la elaboración de un balance y estado de resultados (...)

En qué grupo debe estar clasificada una compañía

Concepto	Pregunta
2016-0173	<i>“El Decreto 2784 de 2012 establece que hay que tener en cuenta varios requisitos para pertenecer al Grupo 1 (...)</i> <i>Teniendo en cuenta lo anterior las consultas son las siguientes:</i> <i>Una empresa SAS creada en el año 2013, tomando el año 2013 como base para definir aplicación de NIIF, los resultados del balance dan para considerarla Microempresa para NIIF, ya que el personal empleado durante este año fue de 4 personas, los activos no superaron los 500 SMMLV, no hubo ingresos y no se realizaron importaciones. La empresa en una SAS normal que comercializa alimentos.</i> <i>Con este resumen la empresa debe aplicar para el año 2014 las correspondientes NIIF para Microempresas.</i> <i>La cuestión es que para el año 2014 ya empezó a realizar su actividad de comercialización de producto, por lo cual al finalizar el año 2014 obtuvo los siguientes resultados:</i> <i>Activos: 880 SMMLV</i> <i>Personal: 37 empleados durante los doce (12) meses del año</i> <i>Ingresos: 980 SMMLV</i> <i>Es decir que para el año 2014, teniendo en cuenta estos parámetros la empresa debe aplicar NIIF para Pymes.</i> <i>La inquietud es ¿qué debe hacer la empresa, durante el año 2014 aplicar NIIF para microempresa y ya en 2015 cambiar y aplicar NIIF para pymes o ya que durante el 2013 aplica como NIIF para Microempresa durante el 2014 y 2015 seguir aplicando este tipo de NIIF para microempresa?</i> <i>Si la empresa importa el producto, esto quiere decir que las importaciones superan el 50% de la compra de inventario teniendo en cuenta únicamente lo registrado en cuenta (14), En este caso: ¿Solo tomo en cuenta la compra del inventario (14) o tengo en cuenta todas las compras de la empresa, es decir gastos de administración (51), gastos de ventas (52) y costos (6 y 7)?</i> <i>Si revisamos el criterio para aplicar NIIF grupo 1, es el único artículo que menciona las importaciones. Si la empresa no cumple con el requisito de los activos, y no cumple con el requisito de la planta de personal, pero si cumple con el requisito de superar el 50% de compras con importaciones, puede quedar en el grupo 1 o por no cumplir con los otros dos requisitos puede aplicar grupo 2 NIIF para pymes”</i>

Respuesta

(...)

¿Qué debe hacer la empresa, durante el año 2014 aplicar NIIF para microempresa y ya en 2015 cambiar y aplicar NIIF para pymes o ya que durante el 2013 aplica como NIIF para Microempresa durante el 2014 y 2015 seguir aplicando este tipo de NIIF para microempresa?

Dado que esta situación era conocida desde el año 2013 y 2014, la entidad debió evaluar la opción de aplicar las normas del Grupo 2, teniendo en cuenta lo establecido en el Título 2, Numeral 1.1.2.3, parágrafo 3, en donde se permite que una empresa del Grupo 3 de forma voluntaria aplique el marco regulatorio



dispuesto en el anexo 2 de este decreto. Esto le hubiera permitido extender la fecha de aplicación del Decreto 2649 de 1993, hasta el 31 de diciembre de 2015, y preparar sus primeros estados financieros sobre el nuevo marco normativo, al cierre del 31 de diciembre de 2016.

Si esto no fuera aplicable y la entidad desea mantener su clasificación como una entidad del Grupo 3, la entidad deberá elaborar sus primeros estados financieros según lo establecido en el Decreto 2706 (compilado en el Decreto 2420 de 2015) al cierre del 31 de diciembre de 2015, y considerar lo establecido en el Art. 3 del Decreto 3022 de 2013 (compilado en el Título 2, Art. 1.1.2.4 del Decreto 2420 de 2015) sobre el plazo que una entidad debe permanecer en este Grupo.

Ahora bien, en caso de cambio de grupo, se debe considerar los requerimientos del artículo 1.1.1.6 del Decreto 2420 de 2015, que establece

“Artículo 1.1.1.6. 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, deberán preparar 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 obligación 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.”

(...) Según lo establecido en el título 1, Art. 1.1.1.1, numeral 3, del Decreto 2420 de 2015, el requisito de realizar importaciones o exportaciones que representen más el 50% de las compras o de las ventas, solo aplica para empresas grandes, que tengan una planta de personal mayor a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV.

De acuerdo con la información disponible en su consulta, su entidad no cumpliría este requerimiento (...)

Entidades en Ley 1116 de 2006

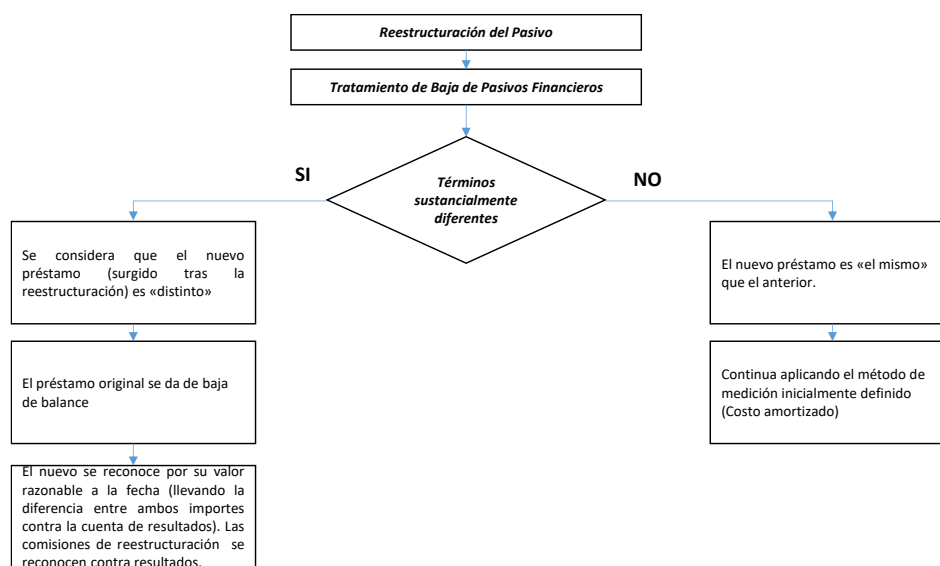
Concepto	Pregunta
2016-0909	<i>“(…) ¿Cuál es la forma correcta de estimar a las fechas de corte los pasivos para una sociedad acogida a la Ley 1116 de 2006, los cuales deben cancelar conforme lo estableció en el acuerdo de reestructuración, y por lo general en un periodo largo de tiempo, ejemplo 15 años, sobre los cuales no se reconocen ningún tipo de interés o actualización financiera?”</i> <i>A su vez y de acuerdo a la respuesta a la pregunta anterior, ¿Cómo debe estimar los deudores en sus estados financieros esta mismas partidas reciprocas, que para ellos constituyen cuentas por cobrar, las cuales les cancelarán en el periodo de tiempo, según el ejemplo, de 15 años, sobre los cuales no les reconocerán ningún tipo de interés o actualización financiera?”</i>

Respuesta

(…) Para abordar la respuesta a la presente consulta, asumimos que la medición del activo y pasivo financiero en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), de las entidades intervinientes, se efectuó de manera adecuada y los ajustes fueron

realizados en cumplimiento de la sección 35 de las NIIF para PYMES.

A continuación, efectuamos un resumen de las posibles opciones que se pueden llegar a presentar, en este tipo de operaciones:



En una reestructuración de deuda existen dos posibilidades:

Nº 1: Que los términos de la nueva deuda (surgida tras la reestructuración) sean “sustancialmente diferentes” a los términos de la deuda original. En este caso, la deuda antigua se da de baja del balance y

la deuda nueva se reconoce por su valor razonable.

Nº 2: Que los términos de la nueva deuda (surgida tras la reestructuración) no sean “sustancialmente diferentes” a los términos de la deuda original. En este caso, la deuda antigua no se da de baja de balance

y simplemente se modifica el tipo de interés efectivo de la operación.

Para llevar a cabo la «prueba del 10%» deben darse los siguientes pasos:

a) Paso 1: calcular los flujos futuros de la deuda nueva incluyendo capital, intereses y cualquier tipo de comisiones de reestructuración.

b) Paso 2: descontar los flujos futuros de la deuda nueva calculados en el Paso 1 utilizando el tipo de interés efectivo de la deuda original.

c) Paso 3: comparar la cifra resultante del Paso 2 con el costo amortizado en el saldo del balance de la deuda original (el valor actual de los flujos de caja de la deuda original descontados utilizando también el tipo de interés efectivo de la deuda original).

Si la diferencia entre ambos importes es superior al 10%, entonces los términos son “sustancialmente diferentes”. Por el contrario, si la diferencia entre ambos importes es inferior al 10%, los términos no son “sustancialmente diferentes”.

Por tanto, la entidad en la posibilidad N° 1 acreedora efectuará una baja del pasivo financiero, considerando lo establecido en los párrafos 11.36 a 11.38, que establecen:

“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.”

En la posibilidad N° 2 la acreedora (la deuda antigua y la nueva son la misma desde un punto de vista contable) la entidad simplemente debe reconocer las comisiones de reestructuración (sí las hay) contra el saldo de la deuda en pasivo y recalcular el tipo de interés efectivo (considerando los nuevos flujos de caja que origina la obligación).

Ahora bien, con respecto al tratamiento de los activos financieros en los deudores y que en la consulta son consideradas operaciones recíprocas no existe en los nuevos marcos normativos una referencia explícita a este tipo de operaciones, 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 N° 2 del Decreto 2420 de 2015, 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 baja en pasivos financieros, con el propósito de tener una simetría contable entre las partes intervinientes en la operación de reestructuración.

Es importante resaltar que la baja de activos financieros en el balance es más subjetiva que la baja de pasivos financieros.

Las normas de baja de activos financieros se enfocan principalmente en la sustancia económica de la transacción. (...)

Errores

Concepto	Pregunta
2016-0867	<i>“(…) La revisoría fiscal de una empresa perteneciente al grupo económico informa que durante la vigencia 2015 no se efectuó el avalúo y que ello representa una valorización superior a los cinco mil millones lo cual afecta todos los indicadores de la entidad. Por lo tanto, convoca a asamblea extraordinaria. Ello implicara generar nuevos estados financieros, someterlos a aprobación de asamblea general de accionistas (…)</i> <i>Mi consulta es: ¿Podemos reformar los estados financieros vigentes 2015, cuales conceptos, jurisprudencia existe respecto a este tema? ¿Cuál es el procedimiento técnico jurídico y financiero a proceder en este caso?</i> <i>¿Debo notificar a todos las demás entidades sujetos de información: a) cámara de comercio, b) Superintendencia de Salud, c) público en general?</i> <i>¿Debo igualmente reformar los estados financieros del grupo económico por tratarse de una entidad controlada?”</i>

Respuesta

(…) de acuerdo con el marco técnico anterior no hay lugar a la reexpresión de los estados financieros, a menos que se tratara de la rectificación ordenada por una autoridad de inspección, vigilancia y control, tal como lo establece el artículo 40 de la Ley 222 de 1995 y dentro del mes siguiente a la fecha de reporte ante esa autoridad.

Por consiguiente, si ya los estados financieros han sido aprobados por el máximo órgano social y no ha sido ordenada su rectificación, cualquier error debe corregirse en el periodo en el que se encuentre, tal como lo establece el artículo 106 transcrito arriba.

Si este fuera el caso, recordando que nos referimos a una entidad perteneciente al Grupo 2, la detección del error durante el año 2016 no afectaría los estados financieros de acuerdo con el marco técnico anterior, al 31 de diciembre de 2015.

Sin embargo, como desde el 1° de enero de 2016 la contabilidad debe llevarse de acuerdo con el nuevo marco técnico, (…), la corrección llevaría a una reexpresión de la información al 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual el citado marco tiene plenos efectos legales.

Debe recordarse que la corrección de errores cambia radicalmente con los nuevos marcos técnicos, tal como se expresó en el DOT 001 (…):

“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)”

Finalmente, debe considerarse el factor de materialidad, aún bajo los nuevos marcos. 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. (…)

Por supuesto, los estados financieros consolidados de la controladora también deberán prepararse teniendo en cuenta los nuevos estados financieros de su subsidiaria. (…)

Errores

Concepto	Pregunta
2016-0880	<i>“La compañía legalizó en el año una licencia de construcción por unas bodegas realizadas en años anteriores cuyos predios estaban englobados.</i> <i>A su vez, en la misma licencia le otorgaron el permiso para hacer una nueva construcción. En esos términos la licencia se divide en un 65% legalización de construcciones realizadas y el restante (35%) para licencia por obra a construir.</i> <i>Por lo anterior, tenemos la inquietud del debido registro que debe hacer a compañía (...) para el caso del 65% la construcción en el momento en que se activó no contempló tal valor de la licencia. ¿Este 65% se puede activar dentro de las construcciones que ya tienen un costo histórico?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, acudiremos a los siguientes párrafos (...):

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) Re expresando 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, re expresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.”

“Documento de Orientación Técnica 1 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 (...).

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 re expresar 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 de acuerdo con la información suministrada por el consultante, podemos concluir que, dado que fue un error en la medición inicial de las construcciones (ya activadas), la entidad debe proceder a corregirlo con reexpresión retroactiva en caso de ser considerado material.

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.

En cuanto al 35% de los costos objeto de la consulta, dado que corresponden a la construcción que será realizada, deben incluirse en el costo del activo en construcción. (...)

Estado de Situación Financiera de Apertura

Concepto	Pregunta
2016-0444	<i>"(...) Si una empresa que tiene un 49% de capital extranjero y un 51% de capital nacional, venía reportando a su socio en el extranjero bajo NIIF plenas desde que inició operaciones, esta misma compañía entra en el grupo 2 bajo la normatividad colombiana por decisión de la matriz que es una empresa nacional y aplica NIIF para Pymes: ¿Es posible que la empresa pueda tomar los balances presentados bajo NIIF plenas haciendo los ajustes que correspondan para PYMES y tomarlos como balance de apertura?"</i>

Respuesta

(...) el párrafo 35.1 de la NIIF para las PYMES establece lo siguiente:

"Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local"

De acuerdo con la información suministrada, sí la entidad aplicó el marco de principios local para elaborar los estados financieros de la matriz y la subordinada nacional, y consideró las NIIF completas para efectos de reportar su información al inversionista extranjero, no existe ningún inconveniente para realizar la aplicación por primera vez de la NIIF para PYMES.

En consecuencia, al elaborar el estado de situación financiera de apertura, la entidad aplicará lo establecido en el párrafo 35.7 del marco técnico de las empresas del Grupo 2, que indica lo siguiente:

"35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

- reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;*
- no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;*

- 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 NIIF; y*
- aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos."*

En relación con la posibilidad de utilizar como base la elaboración del estado de situación financiera de apertura los saldos reportados al socio extranjero, y que han sido estimados desde el inicio de operaciones con base en la aplicación de las NIIF plenas, este Consejo considera que esto no es posible hacerlo, dado que el marco técnico de las NIIF para Pymes es una norma independiente, y adicionalmente podrían presentarse diferencias materiales al estimar los saldos iniciales del estado de situación financiera de apertura.

Ahora bien, cuando las políticas contables requeridas en el marco técnico de la NIIF para Pymes sean las mismas que las requeridas en la NIIF completas para algún componente de los estados financieros, los saldos reportados al socio extranjero, para estos componentes, podrían ser tomados como base para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, siempre que la entidad haya decidido no aplicar las exenciones permitidas en la fecha de transición y efectué ajustes retroactivos. (...)

Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0274	<i>“(…) Como consecuencia de las irregularidades y la situación anormal en que esta Administración recibió la Fundación, la información Financiera del año 2014, no se encontraba actualizada y por tanto no existían los Estados Financieros.</i> <i>Es así como el proceso contable de dicha vigencia se concluyó hasta el Mes de agosto de 2015, por cuanto el Servidor donde se encontraba el programa Contable entró en cadena de custodia por la Fiscalía General de la Nación, al momento de entrar en vigor la imposición de las medidas y este fue entregado a la Fundación por dicho organismo hasta en el mes de junio de 2015.</i> <i>Es así como para ese momento el Representante Legal que actuaba como tal, en la Administración anterior, fue retirado de la Institución en el mes de marzo de 2015, y posteriormente fue privado de la libertad, condición que aún persiste; por tanto, a la fecha de la generación de los Estados Financieros del 2014, no se contaba con la Figura de quien ostentaba como Representante a 31 de diciembre de 2014.</i> <i>Por tal motivo, dichos Estados Financieros se encuentran certificados Únicamente por el Contador de la época, careciendo de la firma del Representante Legal.</i> Pregunta: <i>(…) ¿es necesario que se encuentren firmados por el Representante Legal para entenderse como Certificados?</i> <i>Si fuera así, ¿considerando las condiciones descritas anteriormente respecto de la situación legal del Representante Legal de la época, cual Sería el procedimiento a seguir y quien estaría facultado para emitir esta firma?”</i>

Respuesta

(…) en cuanto a su consulta de quien debe firmas los estados financieros debemos traer a colación los siguientes artículos de la Ley 222 y 43.

Artículo 37 de la Ley 222 de 1995

“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 10 de la Ley 43 de 1990.

“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.

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 profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las Leyes”

Por lo anterior, para que un estado financiero certificado sea válido debe tener la firma del representante legal y el contador de la entidad. Sin embargo, dado que el representante legal principal fue privado de su libertad podrá asumir esta responsabilidad el representante legal suplente.

Ahora bien, en caso de no existir un representante legal suplente deberá analizarse en los estatutos de la entidad quien pueda asumir dicha función. (…)

Estados Financieros Certificados

Concepto	Pregunta
2016-0295	<i>"(...) Como revisor Fiscal puedo dictaminar estados financieros sin que el contador los haya certificado, puesto que el contador falleció y solo elaboro balance general y estados de resultados"</i>

Respuesta

(...) Los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, acerca de los estados financieros certificados y dictaminados, 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.

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 la pregunta formulada por el consultante, en nuestra opinión, para que el revisor fiscal pueda dictaminar los estados financieros de la sociedad, estos deben contar con la firma del representante legal y el contador, esto es que previo a los estados financieros dictaminados, deben presentarse los estados financieros certificados.

Ante la ausencia del contador por fallecimiento, es responsabilidad de la Sociedad el reemplazarlo y que este nuevo contador efectúe las validaciones del caso a fin de garantizar la razonabilidad de las cifras que integran los estados financieros, para posteriormente dictaminarlos. (...)

Estados Financieros Certificados

Concepto	Pregunta
2016-0765	<i>"(...) Soy la contadora de una entidad descentralizada, tengo contrato de prestación de servicios hasta el 30 de Diciembre de 2016, pero como debo firmar los estados financieros a 31 de Diciembre del mismo año, mi pregunta es si hay problema de firmar los estados financieros a fecha de 31 Diciembre de 2016 sabiendo que mi contrato va hasta el 30 de diciembre de 2016 y que estoy certificando sin tener contrato ese día, agradezco su pronta colaboración, ya que lo anterior es con el fin de no acarrear con alguna responsabilidad como contador ni para la entidad"</i>

Respuesta

(...) La Ley 43 de 1990 en sus artículos 41 al 51 establece las directrices que regulan la relación del Contador Público con el usuario de sus servicios. (...):

Art. 44. El Contador Público podrá interrumpir la prestación de sus servicios en razón de los siguientes motivos:

- Que el usuario del servicio reciba la atención de otros profesionales que excluya la suya.*
- Que el usuario del servicio incumpla con las obligaciones convenidas con el Contador Público. (...)*

Art. 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.

El Art. 39 de la Ley 43, se refiere a la remuneración que un Contador debe recibir por su trabajo.

Artículo 39. 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.

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". (...)

El Art. 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"

La Circular Externa 7 de 1997 emitida por la Superintendencia de Sociedades, menciona:

"(...) En consecuencia, el representante legal y el contador público que preparó los estados financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma o en documento adjunto, que "han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros (...)"

Por lo anterior, este Consejo considera que si el contrato del Contador Público es cancelado a partir del 30 de diciembre, este podría tener dificultades para cumplir su función de dar Fe Pública y la de certificar los estados financieros, lo que lo colocaría en un riesgo alto frente al cumplimiento de sus funciones.

No obstante, lo anterior, si el Contador Público después de realizar una evaluación de los hechos y circunstancias, y de verificar que los saldos presentados en los estados financieros han sido tomados fielmente de los libros, este podría certificar los estados financieros. El no cumplimiento de estas obligaciones podría generar las sanciones penales, disciplinarias, administrativas y civiles que se deriven de sus actuaciones. (...)

Estados Financieros – Copropiedad.

Concepto	Pregunta
2016-0497	<i>“(…) En Asamblea realizada en Marzo del presente año se presentaron estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2015, con una particularidad con la cuenta 280507 la se denominó “consignaciones pendientes por identificar”, la cual como su nombre lo indica resultaba de los valores que aparecían en el banco y que al finalizar cada mes producto de la conciliación bancaria y de los cruces con cartera no se sabía a qué propietario pertenecía; (…)</i> <i>Sobre este hecho, el Señor Revisor Fiscal dictaminó los estados financieros con salvedades por cuanto observó que esta cuenta solo se debe cancelar con los cruces de cartera y los recibos que los propietarios allegaran a la administración para demostrar que ellos habían consignado ese dinero y no como se mostró en este saldo en cero. …).</i> <i>La asamblea no acepto con salvedades los estados financieros y propusieron una circularización de cartera con corte a 31 de diciembre de 2016, con el propósito de que se depurara esta cuenta y se dejaran los saldos correctos.</i> <i>Ya se hizo la circularización para verificar los saldos a 31 de diciembre de 2016, y con las personas que asistieron se hicieron las correcciones correspondientes, estableciendo los saldos correctos en cartera.</i> <i>Teniendo en cuenta los anteriores antecedentes se desprenden las siguientes preguntas:</i> <i>¿Se debe corregir el balance conservando el saldo de la cuenta 280507 con su saldo real?</i> <i>Los saldos de cartera de acuerdo con circularización a pesar de que se generó en abril de 2016, ¿se deben corregir con fecha de diciembre?</i> <i>¿En caso de no corresponder ninguna de estas preguntas, por favor nos pueden sugerir que hacer para validar estados financieros a 31 de diciembre de 2016 ya que se debe hacer asamblea extraordinaria para la aprobación de estos?”</i>

Respuesta

(…) Los artículos 23, 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, establecen:

“Artículo 23. Deberes de los administradores. Los administradores deben obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Sus actuaciones se cumplirán en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de sus asociados.

En el cumplimiento de su función los administradores deberán: (…)

2. Velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias.

3. Velar porque se permita la adecuada realización

de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal. (…)

6. Dar un trato equitativo a todos los socios y respetar el ejercicio del derecho de inspección de todos ellos. (…)

En estos casos, el administrador suministrará al órgano social correspondiente toda la información que sea relevante para la toma de la decisión. De la respectiva determinación deberá excluirse el voto del administrador, si fuere socio. En todo caso, la autorización de la junta de socios o asamblea general de accionistas sólo podrá otorgarse cuando el acto no perjudique los intereses de la sociedad.

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.

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 juntamente 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 las cosas, dando respuesta a las preguntas 1 y 2, planteadas por el peticionario, en nuestra opinión, cuando la Copropiedad por conducto de sus administradores, revisor fiscal o por cualquier otro medio, advierta errores e inconsistencias contables en la preparación y elaboración de los estados financieros de último ejercicio o de períodos

anteriores, de inmediato debe ordenar las correcciones a que haya lugar, puesto que un actuar omisivo de los administradores y/o del revisor fiscal, sería violatorio de la ley y los estatutos, teniendo en cuenta que una de las funciones asignadas es velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias, además porque los estados financieros certificados o dictaminados manifiestan que se ha verificado la información y que el balance presenta en forma real y fidedigna la situación financiera de la copropiedad, tal como lo establece la normatividad antes citada.

Una vez realizados los ajustes pertinentes, dichos estados financieros deben ser sometidos nuevamente a aprobación por parte de la Asamblea General de Copropietarios y el Revisor Fiscal debe efectuar la revisión de los mismos con el ánimo de emitir una nueva opinión, en opinión de este Consejo, esta labor se cataloga como una labor adicional, por cuanto el revisor fiscal al emitir inicialmente un dictamen con salvedades, cumplió con su función establecida en la ley y de esa forma se deben establecer unos nuevos honorarios para el desarrollo de una nueva opinión.

Respecto a su tercera pregunta, al dar respuesta a las 2 anteriores preguntas, la misma se considera resuelta" (...)

Estados Financieros Intermedios

Concepto	Pregunta
2016 - 0691	<i>"(...) me permito hacer varias consultas respecto a la presentación de estados financieros semestrales. (...)</i> <i>(...) Empresa Matriz. Cambió la periodicidad de presentación de estados financieros a partir de Junio de 2016. Sus cinco empresas subordinadas no presentaron ningún cambio, siguen presentando sus estados financieros anuales. (...)</i> <i>INQUIETUD No. 1 ¿Los primeros estados financieros semestrales, deben ser comparativos?</i> <i>Encontré el Concepto 2008045791-001 del 31 de Julio de 2008, de la Super financiera (...), que menciona que al ser los primeros estados financieros semestrales, se compara el primer semestre del año con el segundo semestre del año anterior. Agradecería me confirmara si la comparación siguiente es la que debo realizar para los estados financieros de la matriz. (...)</i> <i>INQUIETUD No. 2. ¿Las empresas subordinadas también deben realizar Estados Financieros semestrales firmados y dictaminados?</i> <i>Atendiendo que estas empresas subordinadas no tienen la obligación de hacer un corte semestral, pero deben preparar la información para que su matriz consolide, es suficiente realizar un balance general y un estado de resultados firmados sin notas ni dictamen de revisoría fiscal como soporte para la consolidación.</i> <i>INQUIETUD No. 3. ¿Si son positivas las respuestas anteriores, los reportes a la superintendencia de sociedades cómo serían?</i> <i>Para el caso de la matriz, presentando estos dos estados financieros en el año, solo debería reportar éstos a la superintendencia o adicional debe realizar un estado financiero anual para ustedes. Para el caso de las subordinadas solo se reportarían los estados financieros anuales. (...)</i>

Respuesta

(...) 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
<i>A cierre de Junio de 2016</i>	<i>Al 30 de Junio de 2016</i>	<i>Al 31 de Diciembre de 2015</i>
<i>A cierre de Diciembre de 2016</i>	<i>Al 31 de Diciembre de 2016</i>	<i>Al 30 de Junio de 2016</i>

Estado del Resultado Integral

Semestre	Periodo	Comparativo
<i>A cierre de Junio de 2016</i>	<i>Del 1° de Enero al 30 de Junio de 2016</i>	<i>Del 1° de Julio al 31 de Diciembre de 2015</i>
<i>A cierre de Diciembre de 2016</i>	<i>Del 1° de Julio al 31 de Diciembre de 2016</i>	<i>Del 1° de Enero al 30 de Junio de 2016</i>

Estado de Flujos de Efectivo

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de Junio de 2016	Del 1° de Enero al 30 de Junio de 2016	Del 1° de Julio al 31 de Diciembre de 2015
A cierre de Diciembre de 2016	De 1° de Julio a 31 de Diciembre 2016	Del 1° de Enero al 30 de Junio de 2016

Estado de Cambios en el Patrimonio

Semestre	Periodo	Comparativo
A cierre de Junio de 2016	Del 1° de Enero al 30 de Junio de 2016	Del 1° de Julio al 31 de Diciembre de 2015
A cierre de Diciembre de 2016	Del 1° de Julio al 31 de Diciembre 2016	Del 1° de Enero al 30 de Junio 2016

Lo anterior, considerando que se trata de estados financieros de cierre de ejercicio, al tratarse de un corte semestral. Cosa distinta sería si se tratara de estados financieros intermedios.

Teniendo en cuenta que las subsidiarias tienen corte anual, si no requieren la presentación de estados financieros con corte intermedio para entregar a algún usuario externo, no se trataría de estados financieros de propósito general, si bien la información contenida en ellos debe cumplir los criterios exigidos por los marcos técnicos normativos vigentes.

Sin embargo, si el revisor fiscal de la matriz no solicita un informe de aseguramiento de sus colegas en las subsidiarias, tendría que responder por la información de todas las subsidiarias incluidas en la consolidación.

La NIA 600, incorporada en el Decreto Único 2420 de 2015, establece los procedimientos de auditoría para estados financieros consolidados.

Aunque el revisor fiscal de la matriz, no tiene la facultad de exigir un dictamen de los estados financieros intermedios de las subsidiarias, la inexistencia de aseguramiento de tales informes podría constituir una limitación en el alcance de su trabajo y afectar su opinión sobre los estados financieros consolidados.

En estas circunstancias, los revisores fiscales de las subsidiarias podrían emitir un informe de aseguramiento moderado, de acuerdo con la NITR 2410 (Norma Internacional de Trabajos de Revisión) o una opinión sobre los estados financieros intermedios, caso en el cual el alcance de sus pruebas tendría que cumplir todos los requerimientos de una opinión sobre estados financieros.

Todo lo anterior, con el objetivo de presentar estados financieros consolidados con periodicidad semestral, sin perjuicio de que las subsidiarias realicen cierres anuales para la presentación de estados financieros individuales (...)

Estados Financieros Intermedios

Concepto	Pregunta
2016-0060	¿Los estados financieros presentados con los decretos 2649 y 2650 de 1993 se presentarán para licitaciones y bancos durante los 4 trimestres del año 2016, aunque hayan cumplido su ciclo? ¿Los estados financieros con el decreto 3022 de 2013 se presentarán para licitaciones y bancos a partir del 2do trimestre del año 2016? ¿Los estados financieros con el decreto 3022 de 2013 se presentarán a 31 de diciembre de 2016 a la Superintendencia de Sociedades y partir del 2do trimestre del año 2016 para licitaciones y bancos? (...)
Respuesta	

(...) La contabilidad de las entidades pertenecientes al Grupo 2 debe llevarse de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo desde el 1 de enero de 2016.

Por consiguiente, cualquier información intermedia a partir de esa fecha debe prepararse con base en el nuevo marco. Esto es posible debido a que el numeral 4 del artículo 1.1.2.3 del Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto Único 2496 de 2015 estableció:

“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 27 de diciembre de 2013 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 al 31 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. (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, en el año de aplicación (año 2016 para las entidades del grupo 2) es posible construir la información intermedia requerida, debido a que la entidad en el año de transición debió simultáneamente obtener

información de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo, de tal manera que en el año de aplicación pueda utilizar esa información para preparar los estados financieros de propósito general anuales o intermedios comparativos que los diferentes usuarios de la información le soliciten.

Ahora bien, los nuevos marcos técnicos normativos no establecen las bases para la presentación de los diferentes estados financieros de propósito especial, porque están por fuera de los objetivos de los estándares internacionales, dado que no pretenden satisfacer las necesidades de información de múltiples usuarios sino las de usuarios específicos.

Por consiguiente, estos últimos se preparan de acuerdo con las necesidades específicas del usuario, lo que significa que se deben elaborar y presentar suministrando la información que requiera el usuario en particular y no pueden predicarse como ajustados al marco técnico normativo del Grupo al que corresponda la entidad, lo cual no significa que no sean obtenidos de la contabilidad llevada según los nuevos requerimientos técnicos.

Es importante recordar que los Decretos 2649 y 2650, quedaron sin efecto contable a partir del 1 de enero de 2015 para los grupos 1 y 3 y el 1 de enero de 2016 para el grupo 2. Excepto para las entidades pertenecientes al sistema general de seguridad social y cajas de compensación familiar que será el 1 de enero de 2017 (...)

Estados Financieros – NIIF – Propiedad Horizontal

Concepto	Pregunta
2016-090	<i>“(…) A la fecha existen varios Conjuntos que no tienen aún las políticas para la conversión a las NIIF, motivo por el cual los estados financieros no han sido adaptados a las NIIF.</i> <i>Como las asambleas de propietarios exigen la presentación de los estados financieros, me permito solicitarles orientación si se pueden presentar firmados los estados financieros por parte del Contador y del Revisor Fiscal con las normas anteriores (2649), mientras se realiza la conversión a las NIIF.</i> <i>Lo anterior con el fin de estar seguros de no tener sanciones como Contadores por parte de los organismos de control. En caso de no poderlos firmar, si se pueden presentar a nivel informativo sin las firmas del Contador y del Revisor Fiscal.”</i>

Respuesta

(…) el Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 2, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encuentran en etapa de transición, entendiéndose esta como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.

Así mismo, durante este periodo de transición todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígame Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Sin embargo, en la norma antes citada, se establece que durante el año 2015 se debía elaborar un estado de situación financiera de apertura al inicio del periodo, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del periodo, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de Diciembre 31 de 2016.

De no preparar esta información, al cierre de Diciembre de 2016, la entidad no podría incluir

en sus estados financieros la información requerida por el nuevo marco de principios, lo que conllevaría a un incumplimiento de lo establecido en el nuevo marco de principios.

Por otra parte, el no haber obtenido la información comparada aplicando el nuevo marco de principios generaría que la entidad efectúe los ajustes necesarios en los libros de contabilidad el 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual la entidad está obligada a aplicar el nuevo marco de principios.

Por tanto, en nuestra opinión sobre los estados financieros generados en el periodo de transición, al no tener efectos legales y no ponerse en conocimiento público, no existiría obligación legal para que el Revisor Fiscal emita opinión alguna sobre ellos, salvo que alguna entidad de supervisión haya realizado un requerimiento específico para que el Revisor Fiscal efectúe un pronunciamiento sobre este tema.

Así mismo, 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).

Ahora bien, en las empresas en las cuales este profesional ejerce como Revisor Fiscal, es responsabilidad de éste el evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2015, basado en los principios de contabilidad establecidos en los Decretos



2649 y 2650 de 1993 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, invitamos al peticionario a consultar los numerales 16 y 17 de la NIA 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), (...)

Acerca de la pregunta planeada por el consultante, acerca de presentar estados financieros de carácter informativo sin la firma de contador y del revisor fiscal, los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995 (...), 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.”

De acuerdo con lo anterior, el presentar estados financieros son la firma del contador o revisor fiscal para estas empresas a tener las dos figuras dentro de su estructura organizacional, da lugar a considerar la información contenida en los mismos sin ningún tipo de validez, así como las decisiones que puedan ser tomadas por parte de la Asamblea General de Copropietarios, con base en dicha información.

Para el caso de las empresas clasificadas dentro del grupo 3, el CTCP se pronunció sobre dicho particular en la consulta 2016-0206 (...)

Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0796	<i>(...) ¿El tamaño de la empresa es el factor determinante para que una persona natural o jurídica establezca cuales estados financieros debe preparar? De no ser así, ¿qué determina los estados financieros que deben ser preparados?</i> <i>¿En las normas internacionales de información financiera – NIIF, es viable hablar de estados financieros certificados?</i> <i>¿Los estados financieros auditados de una persona jurídica, preparados bajo las normas internacionales de información financiera – NIIF, deben estar acompañados de un certificado de auditoría o basta con la firma del revisor fiscal en el cuerpo de los mismos estados financieros?</i> <i>¿Las notas de los estados financieros preparados bajo las normas internacionales de información financiera – NIIF, deben firmarse? y de ser así, ¿por quienes?</i> <i>¿Cuáles son los requisitos exigidos por las normas contables para la preparación y presentación de estados financieros bajo las normas internacionales de información financiera - NIIF?</i> <i>La actual cuenta 530520 del PUC contiene una descripción de la cuenta “gastos de intereses” como subcuenta de los gastos financieros no operacionales. Ahora bien, bajo las normas internacionales de información financiera - NIIF, ¿Cuál es la descripción de dichos gastos de intereses?</i> <i>En la actual normativa contable, establecida en el Decreto 2649 de 1993, entendemos que la “utilidad operacional” corresponde a: Restar de los ingresos operacionales, los costos de venta y los gastos operacionales. ¿Bajo las NIIF, cuál es la descripción de la utilidad operacional?</i> <i>Entendiendo que los estados financieros consolidados deben ser preparados por una entidad matriz de un grupo empresarial ¿existen excepciones para algunas sociedades de preparar estados financieros consolidados, aun siendo matriz?, verbigracia, las sociedades inspeccionadas, vigiladas o controlas por la Superintendencia Financiera.</i> <i>¿Cuáles son los requisitos de existencia y validez de los estados financieros trimestrales?, verbigracia, quienes deben suscribirlos, en ellos debe indicarse textualmente que corresponde a estados financieros trimestrales, deben estar acompañados de las notas, etc.</i> <i>¿Cuál es la fecha que debe indicar el balance de apertura de una persona jurídica? Verbigracia, fecha de adquisición de la personería jurídica, fecha anterior, fecha posterior como la de fin de mes de la constitución.</i> <i>Bajo la norma NIIF, ¿de los estados de resultados separados y/o integrales resulta posible identificar y discriminar las cuentas operacionales de las no operacionales?</i> <i>¿A partir del 01 de enero de 2017, todas las personas naturales y jurídicas deben preparar estados financieros bajo las normas internacionales de información financiera NIIF?</i>

Respuesta

(...) **¿El tamaño de la empresa es el factor determinante para que una persona natural o jurídica establezca cuales estados financieros debe preparar? De no ser así, ¿qué determina los estados financieros que deben ser preparados?**

deben ser elaborados una persona natural o jurídica que esté obligada a llevar contabilidad o que quiera hacerla valer como medio de prueba.

En el siguiente cuadro se resumen dichos requerimientos:

Los marcos técnicos normativos que han sido expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, establecen los estados financieros que

Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420 de 2015; NIC1	Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420 de 2015; Sección 3	Grupo 3 Anexo 3 Decreto 2420 de 2015, Cap. 3
10. Un juego completo de estados financieros comprende: a. un estado de situación financiera al final del período; b. un estado del resultado y otro resultado integral del período; c. un estado de cambios en el patrimonio del período; d. un estado de flujos de efectivo del período; e. notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa; f. información comparativa con respecto al período inmediato anterior como se especifica en los párrafos 38 y 38A; y g. un estado de situación financiera al principio del primer período inmediato anterior comparativo, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D. Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título “estado del resultado integral” en lugar de “estado del resultado y otro resultado integral”.	3.17 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 período sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el período incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (...) 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 período sobre el que se informa. d. Un estado de flujos de efectivo del período sobre el que se informa.	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

Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420 de 2015; NIC1	Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420 de 2015; Sección 3	Grupo 3 Anexo 3 Decreto 2420 de 2015, Cap. 3
10A Una entidad puede presentar un estado del resultado del período y otro resultado integral único, con el resultado del período y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del período presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del período en un estado de resultado del período separado. Si lo hace así, el estado del resultado del período separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del período. 11 Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros.	e. Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. 3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los períodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (...). 3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los períodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine "resultado". 3.20 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al período anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas. 3.21 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia. 3.22 Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta NIIF, siempre que ellos no ocasionen confusión.	contable en los estados financieros. En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía del cada uno de los siguientes asuntos: 1. Ente económico: Nombre, descripción de la naturaleza, fecha de constitución, duración y actividad económica de la microempresa reportante. 2. Fecha de corte o período al cual corresponda la información. 3. Principales políticas y prácticas contables, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro. 4. Activos y pasivos, clasificados en corrientes y no corrientes, de acuerdo con los numerales 4.3 a 4.6. 5. La depreciación acumulada y el deterioro del valor de un activo se deben presentar asociados con el activo respectivo. 6. Clases de ingresos y gastos. 7. La microempresa debe indicar en una nota adicional 'a los estados financieros, los movimientos del patrimonio durante el ejercicio contable, si los hubiere. Las microempresas podrán, preparar cualquier otro estado financiero que consideren necesario para una mejor comprensibilidad de su situación financiera o del resultado de sus operaciones.

En el Decreto 2420 de 2015, que compila los decretos que han sido expedidos, y en otras normas que los modifican, adicionan o

sustituyen, se encuentran mayores detalles sobre los requisitos que debe tener en cuenta

una entidad para ser clasificada en alguno de los grupos.

¿En las normas internacionales de información financiera – NIIF, es viable hablar de estados financieros certificados?

El Art. 37 de la ley 222 de 1995 establece los requisitos que debe tener un Estado Financiero Certificado.

En las normas de información financiera, emitidas por el IASB, en su versión de entidades listadas o no listadas, no hay ninguna referencia a los estados financieros certificados.

“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”.

¿Los estados financieros auditados de una persona jurídica, preparados bajo las normas internacionales de información financiera – NIIF, deben estar acompañados de un certificado de auditoría o basta con la firma del revisor fiscal en el cuerpo de los mismos estados financieros?

El numeral 7 del Art. 207 del código de comercio establece como una de las funciones del revisor fiscal la de autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente. Adicionalmente el Art. 38 de la Ley 222 de 1995, establece los requisitos de los estados financieros dictaminados.

“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”.

Adicionalmente, cuando los estados financieros han sido revisados por parte de un auditor externo o de un revisor fiscal, estos deben emitir una opinión por escrito, la cual debe incorporarse a los estados financieros

que han sido auditados (ver NIA 700 párrafos, 10 y siguientes).

En consecuencia, si el revisor fiscal emite un dictamen sobre dichos estados financieros de acuerdo con disposiciones legales, este Consejo es de la opinión que no se requeriría una opinión adicional de un auditor externo.

No obstante, lo anterior, es posible que algunos casos, con fundamento en disposiciones legales, además de la opinión del revisor fiscal, se requieran la opinión del auditor externo.

¿Las notas de los estados financieros preparados bajo las normas internacionales de información financiera – NIIF, deben firmarse? y de ser así, ¿por quienes?

Como se indicó en el punto 1, las notas son parte integral de los estados financieros, por lo que no podría hablarse de una firma independiente para las notas. La certificación o dictamen se entiende que se hace a todo el conjunto de los estados financieros.

Los marcos técnicos normativos, de los Grupos 1, 2 y 3, contenidos en el anexo técnico 1, 2 y 3, del Decreto 2420 de 2015 contienen directrices para la elaboración y presentación de las notas.

¿Cuáles son los requisitos exigidos por las normas contables para la preparación y presentación de estados financieros bajo las normas internacionales de información financiera - NIIF?

Los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros se encuentran en los marcos contables para cada uno de los grupos, los cuales están especificados en el Decreto 2420 de 2015 anexos 1, 2, 3, (...).

En el siguiente cuadro se resumen los apartados de los anexos técnicos que se refieren expresamente al tema de presentación de estados financieros.

Anexo 1	Anexo 2	Anexo 3
Entidades cotizadas en bolsa, entidades financieras y otras	Entidades no cotizadas en bolsa	Microempresas



Anexo 1	Anexo 2	Anexo 3
NIIF completas	NIIF para Pymes	
NIC 1, 7, 8, 10, 27, 29, 34, NIIF 10	Secciones 2 a 9	Capítulos 2 a 5

Al revisar estos marcos normativos se debe tener en cuenta que los anexos 1 y 2 fueron elaborados a partir de los estándares internacionales de presentación de reportes financieros (NIIF) emitidos por el IASB, y que aplican para empresas cotizadas y no cotizadas).

El Grupo 3, es una base simplificada de contabilidad, que no está basada en las NIIF, y que utilizan las entidades más pequeñas, esto es las microempresas.

La actual cuenta 530520 del PUC contiene una descripción de la cuenta “gastos de intereses” como subcuenta de los gastos financieros no operacionales. Ahora bien, bajo las normas internacionales de información financiera - NIIF, ¿Cuál es la descripción de dichos gastos de intereses?

Es importante mencionar que con la entrada en vigencia los nuevos marcos normativos el Decreto 2650 de 1993, ha quedado sin vigencia., por tanto, los catálogos de cuentas con fines de supervisión son mecanismos utilizados por las entidades de inspección, vigilancia y control para el desarrollo pertinente de su función y no obliga su aplicación en la estructura financiera y contable de cada entidad, dado que es potestad de cada una, definir su propia codificación para el ordenamiento contable interno.

En los anexos técnicos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015 (NIC 23 y Sección 23) se incorporan descripciones sobre los gastos financieros. El CTCP también se refirió en su orientación técnica No. 1 Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos.

Los párrafos 5 y 6 de la NIC 23, que se incorpora en el anexo técnico del Grupo 1, indica lo siguiente:

“5 Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:

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.

Un activo apto es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

6 Los costos por préstamos pueden incluir:

- gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe en la NIIF 9;*
- [eliminado]*
- [eliminado]*
- las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la NIC 17 Arrendamientos; y*
- las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses;”*

En la actual normativa contable, establecida en el Decreto 2649 de 1993, entendemos que la “utilidad operacional” corresponde a: Restar de los ingresos operacionales, los costos de venta y los gastos operacionales. ¿Bajo las NIIF, cuál es la descripción de la utilidad operacional?

Salvo por las excepciones establecidas para el sector salud y las cajas de compensación, las referencias del Decreto 2649 de 1993 al concepto de “utilidad operacional” ha quedado sin vigencia.

Los párrafos 88 y siguientes de la NIC 1, y los párrafos 2.23 y siguientes de la Sección 23, que están contenidos en los anexos técnicos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015, establecen las directrices que deben ser consideradas en la presentación del estado de resultados.

Entendiendo que los estados financieros consolidados deben ser preparados por una entidad matriz de un grupo empresarial ¿existen excepciones para algunas sociedades de preparar estados financieros consolidados, aun siendo matriz?, verbigracia, las sociedades inspeccionadas, vigiladas o controladas por la Superintendencia Financiera.

La NIIF 10 y la Sección 9, que están incorporadas en el anexo técnico 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015, indica en sus párrafos 4 y 9.3, las excepciones que podría considerar una entidad de los Grupos 1 o 2, para no presentar estados financieros consolidados.

La regla general establecida en los marcos técnicos normativos de los grupos 1 y 2, es

que una matriz que tenga inversiones en entidades subsidiarias (entidades controladas) debe presentar estados financieros consolidados.

No obstante, lo anterior, algunas autoridades de supervisión podrían tener la facultad legal para solicitar información consolidada o combinada de un sector económico, con el fin de poder cumplir sus funciones de inspección, vigilancia y control, como en el caso del sector financiero.

¿Cuáles son los requisitos de existencia y validez de los estados financieros trimestrales?, verbigracia, quienes deben suscribirlos, en ellos debe indicarse textualmente que corresponde a estados financieros trimestrales, deben estar acompañados de las notas, etc.

En los nuevos marcos técnicos normativos basados en las NIIF, no se especifica el período de presentación de los informes financieros de períodos intermedios, este es un asunto que debe ser definido por las autoridades de supervisión en el contexto de sus funciones de inspección, vigilancia y control.

En el caso de las entidades del Grupo 1, la NIC 34 establece los lineamientos para la preparación y presentación de estados financieros intermedios.

En el caso de entidades del Grupo 2, no existe una norma específica para la elaboración de los estados financieros intermedios, por lo que en caso de que sean requeridos por una autoridad con la facultad legal para hacerlo, se aplicará lo establecido en los párrafos 10.2 a 10.6 de la sección 10, que está incorporada el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015.

En la NIC 1, y en la sección 10 se establecen las siguientes directrices en relación con este tema:

Anexo 1 Decreto 2420 de 2015, NIC 1

“36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- a. *la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y*

- b. *el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.”*

Anexo 2 Decreto 2420 de 2015, Sección 10

“3.10 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:

- c. *Ese hecho.*
- d. *La razón para utilizar un periodo inferior o superior.*
- e. *El hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.”*

¿Cuál es la fecha que debe indicar el balance de apertura de una persona jurídica? Verbigracia, fecha de adquisición de la personería jurídica, fecha anterior, fecha posterior como la de fin de mes de la constitución.

El Decreto 2420 de 2015, establece para cada uno de los grupos las directrices para determinar: a) el período de preparación obligatoria, b) la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura, c) las fechas del período de transición y aplicación, y d) la fecha de presentación de los últimos estados financieros.

Bajo la norma NIIF, ¿de los estados de resultados separados y/o integrales resulta posible identificar y discriminar las cuentas operacionales de las no operacionales?

Ver respuesta en el punto 7.

La NIC 1 (párrafos 81 a 105) y en la sección 5 de la NIIF para las Pymes, que están contenidas en los anexos 1 y 2, del Decreto 2420 de 2015, se establecen directrices para la presentación del estado de resultados.

Además de lo anterior, en la información complementaria de la NIC1 (parte B, párrafo G1), o en los estados financieros ilustrativos de la NIIF para Pymes, que puede obtener a través de la página www.ctcp.gov.co (enlace normas de información financiera) pueden encontrarse varios ejemplos que pueden ser útiles para determinar la forma en que se



agregan y se establecen los subtotales del estado de resultados.

¿A partir del 01 de enero de 2017, todas las personas naturales y jurídicas deben preparar estados financieros bajo las normas internacionales de información financiera NIIF?

Salvo por las excepciones establecidas en el Decreto 2496 de 2015 (Artículo 2. Cronograma aplicable a los preparadores de información financiera del Grupo 2, que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud y Cajas de Compensación Familiar), los entes económicos del grupo 1 (NIIF Plenas) y 3 (NIF Micros), deberían haber aplicado los nuevos marcos técnicos normativos desde el 1 de enero de 2015, y las

del grupo 2 a partir del 1 de enero de 2016. En el caso de las entidades que conforman el sistema general de seguridad social en salud y las cajas de compensación, la aplicación de los nuevos marcos técnicos deberá hacerse a partir del 1 de enero de 2017.

Lo anterior, se evidencia en el Decreto 2420 de 2015, artículo 1.1.1.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1; artículo 1.1.2.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2 y artículo 1.1.3.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas (...).

Estados financieros consolidados

Concepto	Pregunta
2016-0748	<i>“Una entidad que actualmente pertenece al grupo 2 NIIF para Pymes, y aplicando el marco normativo del Decreto 3022 y con el Decreto unificado 2420 de 2015, siendo una entidad con ánimo de lucro y teniendo una inversión de una empresa Grupo 2 del sector salud con el control sobre esta del 100%, debe realizar la consolidación de la empresa.</i> <i>Si la subsidiaria se acogió al Decreto 663 del 30 de Diciembre de 2015, en la cual se realiza la modificación de cronograma para las entidades del sector salud, presentando ESFA a 31 de Diciembre de 2015, se debe obligar a la subsidiaria a presentar ESFA a 31 de Diciembre de 2014, o se debe reconocer esta inversión por el tiempo que estas entidades estén con diferente información contable y financiera como una inversión medida a valor razonable.”</i>

Respuesta

(...) La obligación de elaborar estados financieros consolidados se encuentra establecida en los párrafos 9.2. a 9.9 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, que compila el marco técnico de las entidades del Grupo 2.

Según las normas técnicas que aplican a las entidades del Grupo 2, una entidad matriz debe presentar estados financieros consolidados en los que consolide todas sus inversiones en subsidiarias, salvo por lo establecido en el párrafo 9.3 de la esta norma.

Si la entidad subsidiaria, que debe ser consolidada, no elabora estados financieros bajo los nuevos marcos normativos, esta no es una situación que pueda ser considerada al decidir si se elaboran, o no se elaboran los estados financieros consolidados.

Por tal razón, independientemente de que la subsidiaria tenga obligación legal de aplicar los nuevos marcos normativos a partir del 1 de enero de 2017, como es el caso de las entidades del sector salud, la entidad elaborará estados financieros consolidados de la matriz y sus subsidiarias, como si fueran una sola entidad, al 31 de Diciembre de 2016,

fecha de presentación de los primeros estados financieros de una entidad clasificada en el Grupo 2.

Al elaborarlos tendrá en cuenta que los estados financieros consolidados se deben preparar utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas (NIIF Pymes, p. 9.17).

También se tendrá en cuenta que cuando la entidad elabore estados financieros separados, las inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, para su contabilización en estos estados se puede elegir entre el método del costo (costo, menos depreciación, menos deterioro) o el valor razonable.

También podrá considerar las modificaciones recientes del Decreto 2496 de 2015, que aplican a partir del 1 de enero de 2017, en donde se adicionó el método de participación patrimonial, como una opción para la contabilización de estas inversiones en los estados financieros separados. (...)

Estados financieros para registro único de proponentes, contabilidad para personas naturales

Concepto	Pregunta
2016- 0681	<i>¿Una persona natural perteneciente al régimen simplificado que se encuentra matriculada en el registro mercantil, debe o está obligado a presentar información financiera o estados financieros bajo NIIF con corte al 31 de diciembre de 2015, con destino a una cámara para solicitar el registro único de proponentes?</i> <i>¿A qué grupo pertenece y qué tipo de contabilidad las personas pertenecientes al régimen simplificado según la convergencia de normas internacionales NIIF adoptadas por Colombia?</i> <i>¿Cuál es la clasificación de los grupos según la norma y qué tipo de contabilidad deben llevar cada uno, para la implementación de las normas internacionales de información financiera en Colombia?</i>

Respuesta

(...) **¿Una persona natural perteneciente al régimen simplificado que se encuentra matriculada en el registro mercantil, debe o está obligado a presentar información financiera o estados financieros bajo NIIF con corte al 31 de diciembre de 2015, con destino a una cámara para solicitar el registro único de proponentes?**

La respuesta a esta pregunta se hará en dos partes así:

Información financiera a entregar para el registro de proponentes: para efectos del registro de proponentes ante las cámaras de comercio, el CTCP concluyó que los estados financieros a los que hace referencia el Decreto 1082 de 2015, son los estados financieros preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, que fueron recopilados en el Decreto 2420 de 2015. Para mayor información ver la consulta 2016-0008 (...).

Obligación de llevar contabilidad para personas del régimen simplificado: las personas naturales que ejerzan actividades de comercio y cumplan los requisitos del artículo 499 del E.T., deberán llevar contabilidad. (...)

EL CTCP se ha pronunciado sobre este tema en varias consultas (ver: 2015-0223, 2015-0799, 2016-0344), (...) En ellas ha indicado:

“El artículo 10 del Código de Comercio, señala que son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles y que la calidad de comerciante se adquiere, aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.

Así mismo, el numeral 3 del artículo 19 del Código de Comercio, actualmente vigente, señala que es obligación de todo comerciante, entre otros aspectos, no solo matricularse en el registro mercantil, sino llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales.

En este orden de ideas y para los fines de su consulta en este punto, es importante destacar que 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, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”, en su artículo 2º, referido al ámbito de aplicación, señala que dicha ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad.”

¿A qué grupo pertenece y qué tipo de contabilidad las personas pertenecientes al régimen simplificado según la convergencia de normas internacionales NIIF adoptadas por Colombia?



El artículo 1.1.3.1., del Libro 1, Parte 1, Título 3, del Decreto 2420 de 2015 (...), estableció un régimen simplificado de contabilidad de causación para las microempresas (Grupo 3), conforme al marco regulatorio dispuesto en el Anexo 3 de dicho decreto, el cual incluye, además, los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de las transacciones y otros hechos y condiciones de los estados financieros con propósito de información general.

El capítulo I del referido anexo 3 establece las características de las microempresas y en el numeral 1.3 señala expresamente que también aplica a las personas naturales que cumplan con la totalidad de los requisitos

establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o adicionen.

¿Cuál es la clasificación de los grupos según la norma y qué tipo de contabilidad deben llevar cada uno, para la implementación de las normas internacionales de información financiera en Colombia?

Un grupo de empresas como tal no tiene una clasificación específica para la aplicación de la norma NIF en Colombia, pues la clasificación aplica a entidades individuales, por tanto, en un grupo de empresas pueden existir empresas clasificadas en el grupo 1, 2 y 3, y cada una aplicará la normatividad que le corresponde (...)

Estados Financieros intermedios

Concepto	Pregunta
2016 - 0662	<i>"(...) Cuándo y a quién se deben emitir Estados Financieros Intermedios de acuerdo con la NIC34- Estados Financieros Intermedios.</i> <i>(...) ¿Un Banco puede solicitar se le envíen Estados Financieros Intermedios con el cumplimiento de la NIC 34 Información Financiera Intermedia, a una Entidad del sector real del grupo 2, que voluntariamente adoptó NIIF Plenas como Grupo 1, vigilada por la Superintendencia de Sociedades que no cotiza en ninguna bolsa de valores; sin ser entidades regulatorias de control o vigilancia como la Superintendencia de Sociedades?, ¿La Entidad estaría o no obligada a emitir los Estados Financieros Intermedios a estas entidades financieras "Bancos", aun cuando en sus políticas contables no está la de emitir Estados Financieros Intermedios?"</i>

Respuesta

(...) Tal como usted lo señala en su consulta, la NIC 34 no establece ni los obligados, ni la frecuencia de publicación de estados financieros intermedios, ni cuánto tiempo debe transcurrir entre la publicación de estos.

El párrafo 1 de la NIC 34, establece

"(...) El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad aconseja a las entidades cuyos títulos cotizan en los mercados que suministren estados financieros intermedios que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición y presentación establecidos en esa Norma. Más específicamente, se aconseja a las entidades con valores cotizados en bolsa que:

(a) publiquen, al menos, estados financieros intermedios referidos al primer semestre de cada uno de sus periodos contables anuales; y

(b) pongan sus estados financieros intermedios a disposición de los usuarios en un plazo no mayor de 60 días tras la finalización del periodo intermedio."

Les corresponderá a las diferentes autoridades de inspección, vigilancia y control o a la entidad que publica voluntariamente informes financieros de períodos intermedios de propósito general, determinar la periodicidad de presentación de dichos estados financieros.

Ahora bien, si una entidad financiera solicita los estados financieros intermedios de propósito general (completos o condensados), con el ánimo de decidir si otorga un préstamo, aprueba una reestructuración o para evaluar la situación de su cartera de préstamos, entre otros, si no existe un requerimiento legal que obligue a la elaboración de estos estados, la entidad deberá decidir, de forma voluntaria, si elabora dichos estados financieros, para lo cual considerará los compromisos contractuales que haya adquirido con la entidad financiera, y los efectos que tendría la no presentación de dichos estados. (...)

Estados Financieros – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0253	<i>“(…) Un Contador Público se desempeña como administrador de propiedad horizontal en varios edificios. En uno de ellos tiene una contadora pública quien lleva la contabilidad de ese edificio, el señor presentó la hoja de vida de esa contadora en la asamblea de copropietarios de otro edificio donde el señor es administrador, para revisora fiscal y fue nombrada. Es decir, en un edificio es su empleada y la llevó para otro como su controladora, eso es correcto?”</i>

Respuesta

(…) Los numerales 1, 2 y 3 del artículo 37 de la Ley 43 de 1990, acerca del Código de Ética, establecen:

“37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas.

Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.

37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público.

Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad.

Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta formulada por el consultante, en nuestra opinión, la elección de un contador público como revisor fiscal, quien tiene un nexo profesional con el administrador de la copropiedad, podría ejercer dicho rol siempre y cuando no se presenten situaciones que pongan en tela de juicio su integridad, objetividad e independencia respecto a las labores propias de supervisión, control y fiscalización de las actuaciones del administrador. (…)

Estados financieros de una sociedad en liquidación

Concepto	Pregunta
2016-0426	<i>“¿Quién es la persona que debe firmar los Estados Financieros y el Estado de Resultados, correspondientes al año 2015; El Representante Legal o Administrador de la Sociedad (...) o el liquidador de la Sociedad, el cual fue designado por los socios para que entrara a ejercer sus funciones de liquidador a partir del primero de marzo del presente año y registrado su nombramiento en esa Cámara, ¿el día 18 de marzo de 2016?”</i>

Respuesta

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

El liquidador y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubieren preparado los estados financieros de la liquidación serán responsables de su certificación.

La certificación consiste en declarar que han verificado previamente las afirmaciones implícitas y explícitas de los elementos incorporados en los estados financieros.

Por otra parte, los estados financieros de una entidad en liquidación serán dictaminados por el revisor fiscal, cuando la entidad esté obligada por una norma legal a tener revisor fiscal, y siempre que este órgano de auditoría y fiscalización se encuentre en ejercicio de sus funciones.

Además de lo anterior, se deberá tener en cuenta lo establecido en el Art. 45 de la Ley 222 de 1995, en relación con la rendición de cuentas; dado que, en la fecha anterior al inicio de la liquidación, la entidad también debería elaborar estados financieros que servirán de base para elaborar el balance inicial de la liquidación, esto es para el período

enero-febrero del año en que se dio inicio al proceso de liquidación.

“Artículo 45. Rendición de cuentas. Los administradores deberán rendir cuentas comprobadas de su gestión al final de cada ejercicio, dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se retiren de su cargo y cuando se las exija el órgano que sea competente para ello. Para tal efecto presentarán los estados financieros que fueren pertinentes, junto con un informe de gestión.

La aprobación de las cuentas no exonerará de responsabilidad a los administradores, representantes legales, contadores públicos, empleados, asesores o revisores fiscales”.

Por esta razón, las cifras del último estado de situación financiera presentado por la entidad en la fecha anterior a la fecha de inicio de la liquidación podrían diferir de las cifras incluidas en el balance inicial de la liquidación.

En este caso, la entidad revelará en los estados financieros o en las notas la información necesaria para que los usuarios de los estados financieros puedan conocer el origen de los ajustes que se derivan de la no aplicación de la hipótesis de negocio en marcha y la aplicación de la base de liquidación. (...)

Entrega de información – Contador Público

Concepto	Pregunta
2016-0741	<i>“Como Administradora en propiedad horizontal, me he visto enfrentada en más de una ocasión con el problema que se genera en las entregas de contabilidad de las copropiedades, ya sea cuando hay cambio de contador o de administración, ya que no cuenta con toda la información necesaria para dar continuidad a las operaciones de los edificios.</i> <i>Por lo anterior, agradecería me orienten sobre los siguientes temas:</i> <i>¿Existe alguna normal a la cual podemos acudir, que contenga exactamente la información que el contador se encuentra obligado a entregar?</i> <i>¿Cuál es el procedimiento que se debe seguir cuando el contador no atiende los requerimientos?</i> <i>¿Se puede denunciar en alguna instancia el incumplimiento del contador?”</i>

Respuesta

(...) respecto a su primera pregunta, no es de conocimiento de este Consejo una norma legal la cual contenga un detalle de la información que el contador se encuentra obligado a entregar al momento de su renuncia o destitución.

Sin embargo, de acuerdo al articulado antes citado, será su responsabilidad el suministrar toda la información y soportes necesarios para validar la razonabilidad y autenticidad de la información registrada en los estados financieros de la Copropiedad.

Ahora bien, para evitar que en lo sucesivo se repita la situación planteada, sería importante que la Entidad tome medidas de control e incluya dentro del contrato de prestación de servicios del Contador Público, las responsabilidades y deberes en el momento de la entrega del cargo y el detalle de la

información que debe ser reportada.

Acerca de su segunda y tercera preguntas, en nuestra opinión, en el momento que se considere que las actuaciones del contador público han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, 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 (...)

Evaluación de indicios del deterioro

Concepto	Pregunta
2016-0091	<i>“Las NIIF para Pymes en su sección 27.7 especifican que “Una entidad (del Grupo 2) evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo”</i> <i>Dado que:</i> <i>1) la fecha sobre la que se informa corresponde a diciembre 30 de cada año y</i> <i>2) La fecha del reporte de estados financieros bajo NIIF para el inicio del periodo de transición para el Grupo 2 fue 30 diciembre de 2014</i> <i>¿Con base en lo anterior deben realizar las empresas del Grupo 2 Verificación de indicios de deterioro a diciembre 30 de 2015?”.</i>

Respuesta

(...) El párrafo 27.7 de la NIIF para las PYMES dice:

“Una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, 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.”

Por lo anterior, la norma es explícita al solicitar que la entidad que se encuentre bajo el marco técnico normativo de la NIIF para las PYMES al cierre de cada periodo (el 30 de diciembre de cada año para el caso de la consulta) establezca, sobre la base de evidencias internas o externas, si existen indicios de que el valor de sus activos se han deteriorado, con el fin de conocer si debe calcular el importe

recuperable de sus activos y así evaluar que el valor en libros no exceda su importe recuperable.

En consecuencia, dado que los primeros estados financieros para el Grupo 2 se presentan con corte al final del año 2016, la prueba de deterioro de los activos debe aplicarse tanto al cierre del año de transición (2015) como del año de la primera aplicación (2016), puesto que si el consultante el 30 de diciembre de 2015 no evalúa si existe algún indicio de deterioro, los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo no contarían con una base de información comparativa, característica cualitativa de la NIIF para las PYMES. (...)

Evidencia - Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0240	<i>“El revisor fiscal de la Empresa que interpone la consulta, en sus pruebas de revisoría fiscal toma fotos de documentos administrativos y legales en su celular. ¿Esto a nivel de Asamblea de socio o a nivel interno se puede permitir?”</i>

Respuesta

(...) la NIA 500 que establece:

“Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (...)”

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría.

Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría.

No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (...) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes.

Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría.

Asimismo, la información que se utiliza como ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional (...).

De igual manera el párrafo A31 establece:

“A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación.”

Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad.

Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad.

Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes

generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.

- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).

- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).

- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.” (resaltado fuera de texto).

De acuerdo con los términos de la consulta, en nuestra opinión, la toma de fotografías de documentos administrativos y legales por parte del revisor fiscal es una práctica permitida dentro de la recopilación de evidencia adecuada y suficiente en aras de emitir una opinión acerca del control interno de la Entidad.

Así mismo, es responsabilidad del revisor fiscal el aplicar los criterios de confidencialidad y de salvaguarda de la información, propios para este tipo de documentos y/o soportes. (...)

Excepción de la NIIF 4

Concepto	Pregunta
2016-0840	<i>“Una entidad X consolida estados financieros con entidades A (Aseguradora), B (Banco) 7 Comisionista), Compañías que son vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia. La Compañía X presento en el año 2015 sus primeros estados financieros separados y consolidados bajo NCIF.</i> <i>Para el año 2016, la Compañía X identificado errores que afectan los saldos registrados, lo que impactaría saldos 2015. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 42 de la NIC 8, que indica que la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto; la Compañía debería reexpresar sus estados financieros para el año 2015. (Negrilla y resaltado fuera de texto).</i> <i>Con base en lo anterior, agradecemos nos confirmen:</i> <i>¿Qué impacto tendría la Compañía X frente a los requerimientos y normas establecidas por la Superintendencia Financiera, existiría algún tipo de sanción?</i> <i>¿La entidad A, a la cual le aplicaba la excepción de la NIIF 4, podría registrar la reserva de desviación de siniestralidad en el consolidado como una reserva patrimonial en la cuenta 32, o debería darse de baja de acuerdo con los requerimientos establecidos en la NIIF 4? ”</i>

Respuesta

(...) en caso de que la Entidad haya identificado errores en los estados financieros, de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativo la Entidad deberá ajustar las cifras contables en cumplimiento de los requisitos exigidos por la NIC 8 y NIC 1.

Adicionalmente, las entidades de inspección, vigilancia y control determinadas por la Ley son la Superintendencias, las cuales son responsable del régimen sancionatorio (por ejemplo, el artículo 208 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, y el artículo 53 de la Ley 964 de 2005, a criterio de la Superintendencia Financiera, podrá imponer sanciones).

Ahora bien, el artículo 1.1.4.1.2. Del Decreto 2420 de 2015 establece:

“(...) Para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las

inversiones en la NIC39 y la NIIF9 contenidas en el anexo técnico del Grupo 1.

2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos en la NIIF 4 contenida en el anexo técnico del Grupo 1.

La Superintendencia Financiera de Colombia definirá las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, en relación con las salvedades señaladas en el presente artículo, así como el procedimiento a seguir e instrucciones que se requieran para efectos del régimen prudencial. (...)” (subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, la excepción de la NIIF 4 solo aplica a los estados financieros separados e individuales y no a estados financieros consolidados.

Es decir, para efectos de presentación de estados financieros consolidados de A deberá tenerse en cuenta los principios establecidos en la NIIF 4. (...)

Fecha de corte

Concepto	Pregunta
2016-0387	<i>“Bajo NIIF ¿Es posible que una sociedad tenga como fecha de corte de los Estados Financieros del 1 de abril al 31 de marzo (si así fuere establecido estatutariamente) y no del 1 de diciembre al 31 de diciembre?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, debemos traer a colación los siguientes párrafos.

Párrafo 3.10 de la NIIF para las PYMES

“Una entidad presentará un conjunto completo de estados financieros (incluida la información comparativa; véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. (...)”

Artículo 1.1.2.3. del Decreto 2420 de 2015 “(...) 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 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 demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces. En el caso de aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 31 de diciembre 2015”

“3.23 Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida

en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

(a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa;

(b) si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera; y

(e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.”

Por lo anterior, en Colombia los primeros estados financieros bajo NIIF para las PYMES se presentarán a 31 de diciembre de 2016, y deberán ser presentados anualmente.

Sin embargo, las NIIF no establecen una fecha de cierre específico. (...)

Fe Pública

Concepto	Pregunta
2016-0275	<i>“Teniendo en cuenta órdenes a Policía Judicial emanadas por parte de la Fiscalía 22 de la Dirección de Fiscalía Nacional Especializada Contra la Corrupción, (...) me permito solicitar a esa Entidad, certificar la naturaleza de un certificado de suficiencia patrimonial, emitido por un revisor Fiscal en ejercicio de sus funciones, es decir, indicar si dicho documento carece de validez pública”</i>

Respuesta

(...) Los artículos 1 y 10 de la Ley 43 de 1990, establece:

“Artículo 1. 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 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.”

Adicionalmente, el numeral 3° del artículo 207 del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio), acerca de las funciones del Revisor Fiscal, enuncia: “(...)

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 formulada por el peticionario, en nuestra opinión, la firma de cualquier documento por parte de un contador público y su número de tarjeta profesional en calidad de contador o revisor fiscal certifica mediante su potestad única de dar fe pública que la información es fidedigna y se ajusta a la naturaleza de las transacciones de una sociedad.

Para el caso particular formulado en la consulta, si el certificado de suficiencia patrimonial está firmado por el revisor fiscal nombrado por la Compañía, se presume la legalidad de su contenido respecto a la empresa de la cual se está tomando la información.

Dado el caso que se compruebe que dicha información no corresponda a la realidad y se ha expuesto a alguno de los usuarios de la información a riesgos injustificados, con base en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, podrá presentar la 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. (...)

Fideicomiso – registros contables

Concepto	Pregunta
2016-0897	<i>“(…) La empresa XYZ del grupo 2 PYMES, posee un lote (inmueble). En el ESFA y a dic 31 de 2015 el lote se reconoció y está registrado contablemente al costo de adquisición por valor de \$100. En el año 2016, ese lote se transfirió a una fiducia mercantil, con transferencia de dominio de conformidad con el art. 1226 del Código de Comercio. La empresa “XYZ” es la fideicomitente y beneficiario, la tenencia del bien continuará en cabeza de la empresa como fideicomitente, quien lo recibió a título de comodato precario. El valor comercial del bien es de \$1200. Para efectos tributarios, en el libro tributario, su costo fiscal es de \$180.</i> Pregunta: <i>(…) Para efectos contables y mercantiles, el fideicomiso se transfiere por su valor comercial de \$1200, generando una utilidad contable de \$1.100. ¿Cómo sería su registro contable?</i> <i>¿Al final del año 2016 cómo quedaría el saldo en libros con el fideicomiso?</i> <i>¿La empresa presenta estados financieros separados y consolidados por tener inversión en asociadas y subordinadas?”</i>

Respuesta

(…) Dado que en la consulta no se indica el tipo de contrato de fiducia mercantil realizada por la entidad, es necesario precisar lo que este Consejo entiende por el contrato de Fiducia Mercantil, así como las modalidades de estos contratos.

Este Consejo entiende que la **fiducia mercantil** es un negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada **fiduciante o fideicomitente** transfiere uno o más bienes especificados a otro llamado **fiduciario**, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos, para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o un tercero llamado beneficiario o **fideicomisario**.

Ahora bien, el contrato de fiducia mercantil puede clasificarse en tres grandes grupos: a) la fiducia de inversión; b) la fiducia inmobiliaria, y c) la fiducia de administración.

En los fideicomisos de inversión, como los fondos comunes ordinarios o los fondos comunes especiales, el bien entregado a la fiduciaria es una suma de dinero, por lo general con el fin principal de que la fiduciaria la invierta rentablemente en título u otros activos.

En los fideicomisos inmobiliarios, como la fiducia para titularización de inmuebles o de proyectos de construcción, a la sociedad fiduciaria se le entregado un bien inmueble con el fin principal de desarrollar un proyecto de construcción inmobiliaria.

En los fideicomisos de administración, como la fiducia en garantía y la fiducia de titularización de inmuebles, se agrupan aquellos negocios o productos fiduciarios en los cuales el fideicomitente entrega a la fiduciaria un bien diferente de dinero, con el fin de que ésta lo administre en la forma prevista en el contrato.

Por lo anterior, de acuerdo con la información suministrada en su consulta, daremos la respuesta considerando que se trata de un fideicomiso de administración, dado que en la consulta se indica que la tenencia del bien continuará en cabeza del fideicomitente quien lo recibe a título de comodato precario.

(…) Para efectos contables y mercantiles, el fideicomiso se transfiere por su valor comercial de \$1200, generando una

utilidad contable de \$1.100. ¿Cómo sería su registro contable?

Para la contabilización de esta transacción deberá tenerse en cuenta su esencia económica y no su forma legal, según lo establecido en el párrafo del Art. 3 de la Ley 1314 de 2009. Por lo anterior se deberá precisar el valor de los derechos que conserva el fideicomitente al realizar la transferencia del bien, y suscribir posteriormente un contrato de comodato precario con el nuevo dueño o usufructuario del bien.

Para tal fin, se deberá tener en cuenta lo establecido en el Código Civil (ver Art. 2195), en donde se indica que mediante el contrato de comodato precario el dueño o usufructuario entrega a la persona que tiene el derecho de posesión del inmueble, sin ninguna contraprestación por su uso, y sin establecer una duración determinada en el contrato, el bien que ha sido objeto de este contrato.

Por tal razón para efectos contables, se deberá establecer en primera instancia, si al constituir la fiducia mercantil procede la baja del inmueble y el reconocimiento de otros derechos que son conservados al realizar la transferencia legal del bien en el contrato de fiducia mercantil.

En este caso, dado que la naturaleza y función del activo no cambia al transferirlo mediante el contrato de fiducia, por cuanto este regresa a la entidad por vía del contrato de comodato precario, este Consejo considera que la entidad no debe modificar la clasificación y presentación del activo en sus estados financieros, ni reconocer utilidades o pérdidas contables por la transferencia legal del activo, dado que en este caso, basado en la información suministrada en su consulta, no se cumplirían los requisitos de baja en cuenta contenidos en los Art. 17.27 a 17.29 del marco técnico del Grupo 2 que forma parte del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015:

“17.27 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo: en la disposición; o

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

17.28 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de

propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 Arrendamientos requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.

17.29 Para determinar la fecha de la disposición de un elemento, una entidad aplicará los criterios de la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento.”

Lo anterior no significa que la entidad no pueda revaluar el activo aplicando las normas que resulten pertinentes, ni que no se deban efectuar las revelaciones correspondientes por la transferencia legal del activo mediante el contrato de fiducia mercantil, y la posterior transferencia en un contrato de comodato precario, dado que estos aspectos deberán formar parte de las revelaciones que son incluidas en los estados financieros.

¿Al final del año 2016 cómo quedaría el saldo en libros con el fideicomiso?

Al cierre de este período la entidad debería registrar el valor no amortizado del activo. En este caso, el análisis de la esencia económica de la transacción, sin perjuicio de la forma legal, indicaría que el activo no ha sido dado de baja, y la entidad mantendría en sus estados financieros los mismos derechos que fueron transferidos en el contrato de fiducia mercantil.

¿La empresa presenta estados financieros separados y consolidados por tener inversión en asociadas y subordinadas?

Si la entidad aplica las normas del Grupo 2, esta deberá aplicar lo establecido en las Secciones 9 y 14 de la NIIF para las Pymes, que establecen los lineamientos para la elaboración de los estados financieros consolidados y separados y la contabilización de las inversiones en entidades asociadas.

Cuando una entidad tenga el control de otra, la matriz o controlante tiene la obligación de elaborar estados financieros consolidados (...)

Firma de Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0392	<i>“(…) Una empresa realiza la Asamblea de Accionistas y encuentra que los Estados Financieros no reflejan la realidad de la situación financiera de la sociedad, dichos estados financieros fueron firmados por un profesional de la Contaduría Pública, quien ya no labora para la empresa.</i> <i>Dada la objeción sobre los informes financieros presentados, contratan a otro profesional para realizar los ajustes que estimaron en la Asamblea y de esta forma obtener unos Estados Financieros acordes a la realidad de la compañía.</i> <i>La consulta es la siguiente: puede el contador actual, quien fue contratado para realizar los ajustes a los Estados Financieros ya firmados por otro contador, realizar dicha labor y firmar los nuevos Estados Financieros adjuntando un informe en el cual indica: 1) Que dichos Estados Financieros fueron preparados por otros (sic) profesional (Incluye datos del Contador que preparó la información), 2) Describe cada uno de los ajustes realizados. 3) Indica su participación en los E.F. (…)”</i>

Respuesta

(…) El artículo 37 de la Ley 222 de 1995, establece:

“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”.

La 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.

De acuerdo con lo anterior, y dando respuesta a la consulta planteada por el consultante, en nuestra opinión, la firma de los estados

financieros por parte del contador público, independientemente que elabore un informe adicional con las características y contenidos enunciados por el petionario, certifica el cumplimiento de que la información referente a los estados financieros al cierre del período contable cumple con las afirmaciones antes citadas y de igual manera la información presentada fue tomada fielmente de los libros oficiales, tal como lo establece la norma antes citada.

No puede limitarse su labor a los ajustes que este profesional haya realizado a la información preparada por otro contador público.

EL CTCP, no considera apropiado que el Contador Público incluya un informe adjunto a los estados financieros, donde limita su responsabilidad sólo a los ajustes efectuados, dado que su labor no corresponde a una auditoría, por el contrario, su responsabilidad es la certificación de la preparación de estos. (...)

Firma de Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0563	<i>“(…) En mi calidad de Contador y/o Revisor fiscal de una compañía Vigilada por la Superintendencia de Vigilancia, la cual para el año 2016 está obligada a llevar contabilidad bajo NIIF es decir pertenece PYME, ya que su periodo de transición fue el 2015. A la fecha las entidades bancarias están solicitando Estados Financieros bajo norma local PCGA del año 2016, para renovación de cupos y demás.</i> <i>Mi consulta es, si nosotros como contador y revisor fiscal podemos firmar estos estados financieros del año 2016, si hay o no algún tipo de sanción o impedimento y la norma que lo regula. (…)</i>”

Respuesta

(…) Dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, si los estados financieros solicitados por la entidad financiera son con corte a 31 de diciembre de 2015, todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígame Decretos 2649 y 2650 de 1993.

De tratarse de estados financieros con corte a la vigencia 2016, se trataría de estados financieros de propósito particular.

Los párrafos 2.2 y 2.3 de los conceptos y principios generales de las NIIF para las Pymes, acerca del objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades, establecen:

“2.2 El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están

en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

2.3 Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.”

Así las cosas, de acuerdo a los antecedentes de la consulta y la normatividad antes citada,

en nuestra opinión, este Consejo se permite hacer las siguientes conclusiones al respecto:

- Es diferente el alcance el enfoque que existe entre la firma de estos estados financieros por parte del contador público y por el revisor fiscal.
- Es necesario establecer si la entidad financiera del caso presentado por la consultante, está solicitando estados financieros elaborados sobre un marco técnico normativo diferente al vigente.
- El revisor fiscal debe definir la estructura del encargo y ver si es coherente respecto al alcance establecido para los estados financieros.
- Se puede auditar sobre cualquier marco técnico normativo, siempre haciendo la revelación que la aplicación del marco técnico normativo vigente puede afectar substancialmente el resultado de los estados financieros.

Así las cosas, y de acuerdo a la normatividad antes citada, podríamos entender que los estados financieros solicitados por la entidad financiera, se catalogarían como estados financieros de propósito particular, lo cual implica que ni contador ni revisor fiscal están obligados a firmar dichos estados financieros. (…)

Fusión por absorción

Concepto	Pregunta
2016-0593	<i>"Según el párrafo 2(c), la NIIF 3 no se aplica a combinaciones de negocios entre entidades bajo control común. Bajo ese entendido, ¿Cuál es la normatividad contable IFRS que se debe seguir en Colombia para reconocer la fusión por absorción entre varias sucursales de compañías extranjeras controladas por una única entidad en el exterior?"</i> <i>¿El estado de resultados y flujo de efectivo de fin de año (del año en que ocurre la fusión) debe incluir los movimientos por el año completo de todas las entidades fusionadas sin importar la fecha intermedia en la que ocurrió la fusión o debe incluir los movimientos de la entidad absorbente hasta la fecha de la fusión, y a partir de esa fecha los de la "nueva" entidad?"</i>

Respuesta

(...) Según el párrafo 2(c), la NIIF 3 no se aplica a combinaciones de negocios entre entidades bajo control común. Bajo ese entendido, ¿Cuál es la normatividad contable IFRS que se debe seguir en Colombia para reconocer la fusión por absorción entre varias sucursales de compañías extranjeras controladas por una única entidad en el exterior?

Tal como se indica en su consulta, la NIIF 3 no aplica para combinaciones de negocios bajo control común, por lo que los responsables de la preparación y presentación de los estados financieros deberán aplicar lo establecido en la NIC 8 (párrafos 10 a 12), para la definición de una política contable en ausencia de una norma que sea aplicable específicamente a una transacción, o a otros hechos y condiciones.

Sobre el particular debemos anotar que en los proyectos actuales del IASB se ha incluido este tema, por lo que al realizar los juicios para definir la política contable de la entidad, es de alta pertinencia revisar los documentos de discusión pública que han sido emitidos, y que se encuentran disponibles de manera gratuita en la página: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Pages/Business-Combinations-under-Common-Control.aspx> (...).

La discusión puede resumirse en la posibilidad de utilizar dos métodos para la contabilización de combinaciones de negocios de entidades

bajo control común: a) el **método de adquisición** o también denominado método de compra, que aplica cuando en una combinación de negocios hay un nuevo controlante, y b) **El método del predecesor** (método de unificación de intereses), mediante el cual los activos netos transferidos (patrimonio) se reconocen por el valor registrado en libros que mantenía la entidad fusionada, antes de la combinación de negocios.

Dadas las circunstancias anotadas en su consulta, y principalmente en la que se indica que se trata de una fusión por absorción de varias compañías extranjeras controladas por una única entidad en el exterior, y no de una nueva compra, este Consejo considera que lo más adecuado es utilizar el método de unificación de intereses (método del predecesor) mediante el cual las partidas se contabilizan por los valores en libros registrados por las entidades fusionadas en la fecha de la combinación.

En el evento que la entidad haya elaborado estados financieros combinados de las sucursales de las compañías extranjeras en Colombia, para atender requerimientos de las autoridades o para uso interno, dichos estados podrían ser útiles para determinar el estado de situación financiera que resulta al contabilizar la fusión.

¿El estado de resultados y flujo de efectivo de fin de año (del año en que ocurre la fusión) debe incluir los movimientos por el año completo de todas las entidades fusionadas sin importar la fecha



intermedia en la que ocurrió la fusión o debe incluir los movimientos de la entidad absorbente hasta la fecha de la fusión, y a partir de esa fecha los de la "nueva" entidad?

La entidad que informa, la que elabora los estados financieros, puede ser una entidad legal, un segmento de una entidad legal o la suma de un grupo de entidades legales.

Por tal razón, los estados financieros de la nueva entidad, que resulta de la fusión por absorción, y que se elaboran para cumplir requerimientos legales en Colombia, deben cubrir el período comprendido entre la fecha inicial de la fusión y el final del período sobre el que se informa, por lo que no es adecuado que este cubra la totalidad del año.

Esto puede diferir de los informes financieros requeridos por la matriz para efectos de la consolidación, o de requerimientos especiales de las autoridades de supervisión

No obstante, lo anterior, si la entidad elaboraba estados financieros combinados, para uso interno o requerimiento de otras autoridades, el estado de situación financiera combinado, antes de la fecha inicial de la fusión, podría ser utilizado para determinar los saldos del estado de situación financiera inicial que resultan al contabilizar la combinación.(...)

Fundación - devoluciones de productos, donaciones recibidas en especie

Concepto	Pregunta
2016-0554	<i>"(...) La entidad recibe de parte de profesionales liberales independientes, mano de obra especializada para la atención de personas de la tercera edad, relacionados con servicios de salud y capacitación.</i> <i>La entidad recibe de parte de personas naturales y jurídicas, donaciones en especie (medicamentos, pañales, etc.)</i> <i>El propietario del inmueble en donde funciona la entidad, en un gesto de generosidad ha decidido permitir su uso sin ningún tipo de contraprestación durante un año.</i> <i>Con base en lo antes expuesto, planteo las siguientes inquietudes:</i> <i>¿Cuál es el manejo contable que debe dar la Fundación a la bienestarina que recibe? ¿Se puede manejar en el balance de la Fundación como un inventario y la contrapartida como un pasivo en favor del ICBF?</i> <i>¿Qué manejo contable se le debe dar al tiempo que donan los profesionales a la Fundación?</i> <i>¿Las donaciones en especie que recibe, se deben registrar como ingreso? ¿Cómo se determina su valor?</i> <i>¿Se debe reconocer contablemente algún beneficio en la Fundación por el uso gratuito del inmueble, si debe reconocerse, cómo se determina su valor?</i>

Respuesta

(...)le recomendamos tener en cuenta que por jerarquía normativa (ver párrafo 10.2 a 10.6 del anexo 2 del Decreto 2420) cuando no se especifique en las normas la forma de tratar una transacción u otro suceso o condición los responsables de la elaboración de los estados financieros pueden considerar los requerimientos o guías establecidos en la norma que traten cuestiones similares o relacionadas, las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2, o los requerimientos y guías de las NIIF plenas.

En este caso, la sección 24 contenida en el anexo 2 antes referido, aun cuando se refiere al tratamiento contable de las subvenciones recibidas del gobierno, bien puede aplicarse para resolver las inquietudes incorporadas en su consulta, debido a que se refiere a asuntos similares y relacionados.

La sección 2 también puede suministrar directrices generales que le ayudarán al

establecer las políticas contables aplicadas por la entidad. Algunas referencias, de esta norma son las siguientes:

"Reconocimiento y Medición

24.4. Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

- Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.*
- Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.*
- Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.*

24.5. Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir". (...)



(...) A continuación, damos algunas directrices adicionales sobre cada una de sus preguntas.

¿Cuál es el manejo contable que debe dar la Fundación a la bienestarina que recibe? ¿Se puede manejar en el balance de la Fundación como un inventario y la contrapartida como un pasivo en favor del ICBF?

Entendemos que la pregunta está relacionada con el reconocimiento inicial y posterior de los inventarios, los cuales puede encontrar en la sección 13 del marco técnico del Grupo 2.

Si el responsable de elaborar los informes financieros concluye que es una subvención que impone condiciones, reconocerá inicialmente un activo (inventario) y un pasivo (ingreso diferido), tal como lo indica el párrafo 24.5 del marco técnico del Grupo 2.

En períodos posteriores, se tendrán en cuenta los criterios para la contabilización de los inventarios contenidos en la sección 13 del marco técnico, y el ingreso diferido se amortizará en la medida en que se cumplan las condiciones.

En el caso de que la bienestarina se encuentre vencida esta deberá ser ajustada a su valor neto de realización, reconociendo los importes por deterioro en los inventarios, y una reducción del saldo del pasivo diferido que resulte pertinente.

Si el responsable de elaborar los informes financieros de propósito general concluye que la subvención no impone condiciones, la contrapartida del reconocimiento del activo es un ingreso en el estado de resultados, en el momento del reconocimiento inicial, y en períodos posteriores cuando se cumplan las condiciones para la baja en cuenta es un costo en el estado de resultados.

Cuando la fundación actúe solo como un agente, no se cumplirían las condiciones para el reconocimiento como un activo de la bienestarina recibida.

¿Qué manejo contable se le debe dar al tiempo que donan los profesionales a la Fundación?

La respuesta a su pregunta puede encontrarla en la página 48 de la orientación técnica No. 14, literal i) voluntariado. (...)

¿Las donaciones en especie que recibe se deben registrar como ingreso? ¿Cómo se determina su valor?

La respuesta a su pregunta puede encontrarla en la página 48 de la orientación técnica No. 14, literal c) donaciones. (...)

En lo relacionado con la medición el párrafo 24.5 indica que una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

¿Se debe reconocer contablemente algún beneficio en la Fundación por el uso gratuito del inmueble? ¿Si debe reconocerse cómo se determina su valor?

Los derechos de uso que son transferidos a título gratuito a la entidad sin ánimo de lucro también pueden asimilarse a un tipo de subvención (donación).

En este caso pueden aplicarse los criterios generales del párrafo 24.4, que establece que, si la transferencia del derecho de uso impone condiciones de uso, entonces debe reconocerse el derecho de uso correspondiente por su valor razonable (el cual podría ser el costo de arrendamiento de un activo equivalente), y registrando como contrapartida un pasivo (ingreso diferido) por el mismo importe, el cual podrá ser amortizado de forma similar a como se realiza la amortización del derecho de uso.

Si este fuera el caso la entidad registraría un derecho de uso por el importe estimado de los cánones de arrendamiento durante un año y como contrapartida un ingreso diferido.

En períodos posteriores, se originaría un ingreso y un gasto por el mismo importe, un ingreso por la amortización del ingreso diferido y un gasto por la amortización del derecho de uso. (...)

Ganancias acumuladas

Concepto	Pregunta
2016-0134	<i>“(…) en el proceso de convergencia a (…) NIIF, los efectos generados en la transición entre éste y el marco normativo local se reconocerán como ganancias o pérdidas acumuladas balance de apertura.</i> <i>(…) en el evento en que se presente la realización (venta, retiro u otro) de un activo, cuyo valor haya presentado cambios derivados del proceso de convergencia a NIIF, y la diferencia entre el valor reconocido en la normatividad anterior (…) y la aplicación de NIIF, se haya registrado en las ganancias acumuladas balance de apertura, ¿este valor se encuentra sujeto a distribución de utilidades, considerando lo expreso en artículo 151 del Código de comercio y el concepto 1359 de 2014 emitido por el CTCP, y que este valor no se tiene registrado como Otro Resultado Integral?</i> <i>Si la respuesta a la pregunta anterior es afirmativa, ¿es posible que el valor de la depreciación del periodo, generada por la nueva valoración de un activo fijo, se pueda reconocer y acumular como un menor valor de las ganancias retenidas y no de los resultados de cada ejercicio (…)?”</i>

Respuesta

(…) la entidad que adopta por primera vez las NIIF y utiliza la exención de costo atribuido en las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles, o las propiedades de inversión medidas al costo, debe registrar el mayor o menor valor del activo en las ganancias acumuladas como consecuencia del efecto de conversión a las NIIF, a menos que seleccione el modelo del valor revaluado para su medición posterior.

En este último caso, el efecto del uso de la exención de costo atribuido debe ir al superávit por revaluación. Este superávit por revaluación es afectado por múltiples situaciones, pero para el caso expuesto, el párrafo 41 de la NIC 16 dice:

“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 valor 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, el mayor gasto por depreciación generado por la aplicación de la exención contemplada en el párrafo 30 de la NIIF 1, se considera como una liberación de las ganancias acumuladas y por consiguiente, estarían a disposición del máximo órgano social, siempre y cuando la entidad se haya acogido al modelo de revaluación.

En todo caso, si se selecciona el modelo del costo, no es correcto cargar la depreciación que se genere después de la fecha de transición a las ganancias acumuladas, puesto que éstas se afectan como consecuencia del uso de la exención de costo atribuido, lo cual significa que el valor adoptado como tal se convierte en base de depreciación, la cual debe afectar el resultado del ejercicio.

En opinión de este Consejo, la depreciación es una forma de realizar el ajuste de conversión en la medida en que restringe la distribución de utilidades, por lo cual, el valor depreciado sobre el mayor monto cargado al activo por el uso de la exención de costo atribuido podría ser liberado para su distribución a los socios. (…)

Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0165	<i>“(…) Aclarar si existe inhabilidad o incompatibilidad para ejercer las funciones de REVISOR FISCAL en el conjunto, de un contador público aduciendo que no es propietario ni tenedor de inmueble, pero que reside en el apartamento 402 (…).</i> <i>Lo anterior teniendo en cuenta que en la asamblea general de propietarios realizada el pasado 31 de enero fue reelegida para este cargo, que venía ejerciendo desde junio de 2015, cuando fue elegida en asamblea extraordinaria, época en la cual ya residía en el conjunto.</i> <i>Firma los estados financieros de 2015 (…) para la asamblea ordinaria de enero de 2016. Presenta y firma el informe de la revisoría fiscal.</i> <i>¿En caso de tener inhabilidad para ejercer como revisor fiscal, existe sanción posible a aplicar?”</i>

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.”

Así las cosas, y dando respuesta a la pregunta formulada por el peticionario, en nuestra opinión, la inhabilidad para que la contadora pública en mención no pueda ejercer el cargo de revisor fiscal en la copropiedad se materializaría en el momento que se cumpla alguna de las prohibiciones expuestas en el artículo anterior o alguna disposición particular incluida en los estatutos de la Copropiedad. (…)

Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0071	<i>“El revisor fiscal de una sociedad puede ser contador de otra en donde la primera es socia con una participación del 50%”</i>

Respuesta

(...) El artículo 48 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios, 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 mismo, el numeral 3) del artículo 205 del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio), acerca de las inhabilidades del revisor fiscal, establece:

“Art. 205. Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

(...)

3o) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo”

De acuerdo con lo anterior, y dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, según las condiciones de la consulta y en las normas antes citadas, se podría ser contador de la sociedad siempre y cuando este profesional renunciase a su cargo como revisor fiscal y transcurriese un año desde su desvinculación (...)



Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0556	<i>“¿Quisiera saber si un Revisor Fiscal que ha actuado en representación de una Firma, puede ejercer inmediatamente otro cargo dentro de la empresa donde actuó como revisor fiscal?”</i>

Respuesta

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

Dando respuesta a su pregunta, en nuestra opinión, el revisor fiscal que haya actuado en representación de una Firma, podrá ejercer otro cargo dentro de la Compañía, una vez haya transcurrido un (1) año a partir de su renuncia a tal designación, tal como lo

establece el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, el cual enuncia:

“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.” (...)



Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0236	<i>“Estoy terminando el informe de una auditoría externa en un conjunto de P.H. en Bogotá de los años 2013-2014- hasta marzo de 2015.</i> <i>De abril-15 a la fecha ya hay un revisor fiscal ejerciendo su función; debo sustentar el resultado de la auditoría ante la asamblea general ordinaria que será el próximo jueves 31 de marzo. El consejo y la administración desean que me postule para el cargo de nuevo revisor fiscal, en vista de mis conocimientos sobre el tema en propiedad horizontal, mi experiencia y que a lo largo de la auditoría he aprendido a conocer un poco mejor el ente económico.</i> <i>Mi pregunta es: ¿Puedo aspirar a dicho cargo de Revisor Fiscal del conjunto para el nuevo periodo 2016 desde abril, sin infringir ninguna norma de ley que me pueda ver inmerso en algún tipo investigativo y/o sancionatorio?”</i>

Respuesta

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

El artículo 51 de la Ley 43 de 1990, establece:

“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.”

De acuerdo con lo anterior, y dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, podrá ser nombrado como revisor fiscal de la Copropiedad, una vez transcurran seis (6) meses desde el momento en que haya culminado su labor de auditoría externa de los años 2013, 2014 y 2015. (...)

Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0435	<i>“(…) la Asamblea General en su reunión ordinaria del 2016, nombró como Revisor Fiscal a una Propietaria del Edificio cuya profesión es Economista.</i> <i>El Artículo 136 del Reglamento de Propiedad Horizontal del Edificio (...) Torre A PH, “REQUISITOS E INCOMPATIBILIDAD”: El Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados del edificio y por ser la destinación del edificio uso residencial no está obligado a ser contador público titulado.”</i> <i>(…) En el literal J del artículo 137 se enuncia: “Revisar los balances que presente la administración y cumplir con las demás funciones que le asigne la Asamblea y el Consejo de Administración, así las establecidas para los Revisores Fiscales por el Código de Comercio”</i> CONSULTA <i>La Revisora fiscal de profesión economista del Edificio (...) Torre A PH, ¿podrá autorizar con su firma los Estados Financieros, dictaminarlos o realizar informe correspondiente?</i> <i>La Revisora Fiscal de profesión economista y propietaria en el Edificio (...) Torre A PH, ¿podrá convocar a asambleas de propietarios ordinarias o extraordinarias?</i> <i>¿A pesar de que el Reglamento dice que el Revisor Fiscal no está obligado a ser Contador Público Titulado, el cumplimiento de sus funciones sujetas a la Ley 43 de 1990 y Código de Comercio, obligaría al Edificio a que el Revisor Fiscal que se nombre deba ser Contador Público Titulado?</i> <i>¿De acuerdo a los Antecedentes, como se interpretaría la labor realizada por la Revisora Fiscal de profesión Economista, y cuál sería su alcance?”</i>

Respuesta

(…) Los artículos 207 y 215 del Código de Comercio, acerca de las funciones del revisor fiscal, establecen:

“Artículo 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; (...)

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. (...)

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, el literal a) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, acerca del revisor fiscal, enuncia:

“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”

Respecto a las situaciones planteadas por la peticionaria y dando respuesta a las preguntas 1 y 3, en nuestra opinión, y basados en la normatividad antes citada, para autorizar con su firma los Estados Financieros, dictaminarlos y generar los informes correspondientes bajo la figura de revisor fiscal, se debe ostentar la calidad de contador público titulado.

Cualquiera de las actuaciones antes enunciadas por un profesional diferente a contador carecerá de cualquier tipo de validez.

Respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, el revisor fiscal únicamente podrá convocar reuniones extraordinarias, tal como lo establece el artículo 423 del Código de Comercio, el cual sobre este particular menciona:

“Art. 423. Reuniones Extraordinarias. Las reuniones extraordinarias de la asamblea se efectuarán cuando lo exijan las necesidades imprevistas o urgentes de la compañía, por convocatoria de la junta directiva, del representante legal o del revisor fiscal. (...)”

La convocatoria de reuniones ordinarias, se debe desarrollar de acuerdo a como este establecido en los estatutos, en los cuales, por regla general, le corresponde convocar al representante legal (artículo 181 – Código de Comercio). (...)

Respecto a su cuarta pregunta, en nuestra opinión, la labor del revisor fiscal, independientemente que sea o no sea contador público, debe estar enmarcado dentro de las funciones establecidas en el código de comercio en su artículo 207, los estatutos de la sociedad, normas de carácter particular emitidas por los entes de control y los principios de ética establecidos en la ley 43 de 1990 y en los decretos 2420 y 2496 de 2015 (...)

Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0322	“(…) S.A. es una sociedad Anónima, asimilada a una Empresa Industrial y Comercial del Estado, entidad cuyo objeto principal es desarrollar todas las obras previas, concomitantes y posteriores hasta la puesta en operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo (...). Para la operación del Sistema (...) ha concesionado la operación y el recaudo y actualmente se presentan controversias contractuales. Pregunta: ¿Puede una firma de Revisoría fiscal, fungir como revisor fiscal de Metro (...) S.A. y por el mismo periodo en uno o varios los concesionarios del transporte?”

Respuesta

(...) El decreto 410 de 1971 (Código de Comercio) establece en su capítulo VIII, artículo 203, las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal, así:

“Art. 203. _Sociedades obligadas a tener Revisor Fiscal. Deberán tener revisor fiscal:

1o) Las sociedades por acciones;

2o) Las sucursales de compañías extranjeras, y

3o) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos de veinte por ciento del capital.”

Así mismo, la ley 43 de 1990, en su artículo 50, 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”.

Dado lo anterior, dando respuesta a la consulta planteada por la consultante, en nuestra opinión, la Firma de auditoría designada para ejercer la revisoría fiscal de Metro (...) S.A. puede aceptar la misma designación en los concesionarios, siempre y cuando no existan vínculos económicos entre esta organización o los miembros designados por ésta para ejercer la función de Revisor Fiscal y los concesionarios, los cuales puedan generar conflictos que pongan en tela de juicio su independencia y objetividad en sus actuaciones. (...)

Inhabilidades – Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016 – 0711	<i>“El Contador Público: (...) fue designado como Revisor Fiscal por el periodo 2016-2018 (...) (agosto 1 de 2016), posterior al hecho; el día 08 de septiembre de 2016 por vía correo electrónico (...) donde requiere un concepto específico acerca de posibles inhabilidades al Jefe de la Oficina Jurídica de (...), conceptuando que el Revisor Fiscal designado se encuentra inhabilitado por las siguientes razones :</i> <i>El Revisor Fiscal designado es tío del Gerente Departamental de la Contraloría General de la República, Seccional Guajira ; argumentando que según el artículo 205 inciso 2 del código de comercio y el artículo 50 y 51 de la ley 43 de 1990 que tipifica inhabilidad por consanguinidad (tercer grado)</i> <i>Pregunto: ¿Está inhabilitado el Revisor Fiscal designado por la Asamblea Corporativa de (...) para ser vinculado como Revisor Fiscal?”</i>

Respuesta

(...) Los artículos 50 y 51 de la ley 43 de 1990, (...), establece:

“Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como (...) Revisor Fiscal, (...), 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 (...) 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, el artículo 205 del Código de Comercio, (...) enuncia:

“Art. 205 Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, (...);

2) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus

subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

Así las cosas, dando respuesta a pregunta formulada por la peticionaria, en nuestra opinión, el grado de consanguinidad planteado dentro del cuerpo de la consulta, podría materializar una inhabilidad para el revisor fiscal electo únicamente si existe una relación directa entre (...) y la Contraloría General de la República – Seccional Guajira, diferentes a las relaciones propias de supervisión de este último organismo respecto a la entidad (...).

(...) 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). (...)

Impactos de la auditoría – Decreto 2420 de 2015

Concepto	Pregunta
2016 - 0685	<i>“Atentamente me permito preguntar muy respetuosamente ¿Qué implicaciones trae para la Auditoría a partir de la expedición de la ley 1314 de 2009 y Decreto 2420 de 2015?”</i>

Respuesta

(...) los artículos 1, 2 y 3 del decreto 302 de 2015, enuncian lo siguiente:

“Artículo 1. 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, (...).

Artículo 2 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 (smmlv) de activos o, más de 200 trabajadores, (...), 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 3. 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”

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la emisión del nuevo marco técnico normativo a través del Decreto 302 de 2015 y compilado en el Anexo No. 4 del Decreto 2420 de 2015, constituye un cambio importante e histórico en la profesión contable en Colombia acerca del desarrollo de nuestra profesión a los estándares internacionales de aseguramiento de la información.

De esta manera, se generan nuevos retos para todos los partícipes que tienen que ver con el ámbito contable, de auditoría, financiero y regulatorio y se genera la necesidad primordial de capacitarse, actualizarse y hacer cambios estructurales para los profesionales y firmas de auditoría en función de la auditoría y la Revisoría Fiscal, que aún no cuentan con la estructura para atender y dar cumplimiento al presente Decreto.

Adicionalmente, para la auditoría, la nueva regulación implica aspectos como la aplicación de requerimientos éticos más exigentes y amplios que los contenidos en la Ley 43 de 1990, contar con un sistema de control de calidad (NICC 1) y aplicar los requerimientos expresos y detallados de las NIA, si es el caso, con un enfoque de auditoría basada en riesgos.

Estos retos y necesidades no son solo para los Contadores Públicos y Revisores Fiscales, también para los supervisores (Superintendencias, Contralorías, etc.) de entender, comprender, capacitarse en dicha materia, con el fin que su función de supervisión se realice acorde al marco normativo vigente y con un contexto del estándar internacional. (...)

Implementación NIIF - tratamiento diferencias en utilidades

Concepto	Pregunta
2016-0093	<i>“De acuerdo con artículo 3 del Decreto 2784 de 2012, durante el periodo de transición, la información financiera válida para todos los efectos legales es la preparada conforme los Decretos 2649 y 2650 de 1993. Para el grupo 1 este periodo está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014.</i> <i>(...), una empresa del grupo 1 preparó los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2014 determinando una Utilidad del periodo por \$1.784.098 mil. Estados Financieros que fueron aprobados por Junta Directiva y presentados a la Asamblea (...), quienes aprobaron la distribución de estos excedentes. De otra parte, en este mismo periodo de transición, bajo NIIF se generó una utilidad de \$1.367.874 mil.</i> <i>En el año de aplicación de NIIF, 2015 ¿Cómo debe registrarse esta diferencia (\$416.224 mil) entre la Utilidad distribuida ColGaap y el saldo en NIIF al 01 enero de 2015?”</i>

Respuesta

(...) Además de lo anterior, se deberá tener en cuenta el objetivo de los informes financieros de propósito general es determinar la base para la liquidación de impuestos ni el resultado que puede ser distribuido a los accionistas, por lo que será necesario que la administración o el cuerpo de gobierno de la entidad informe a los socios y accionistas, que ciertas partidas del otro resultado integral, del resultado del periodo, o de las ganancias retenidas, que se originan en el ajuste inicial o en periodos posteriores, no necesariamente están correlacionados con flujos de efectivo que puedan ser distribuidos a los accionistas.

Los ajustes de los activos no corrientes, que en el marco de principios anterior se presentaban como superávit por valorizaciones, al utilizar el costo atribuido como base de medición en la fecha de transición, generan un incremento en el saldo de las ganancias retenidas con la correspondiente disminución de las valorizaciones, pero su origen sigue siendo el ajuste de activos con vocación de permanencia en la entidad.

Al considerar estas ganancias como distribuibles, puede verse disminuido de manera importante el capital operativo de la entidad, con efectos negativos en los niveles de solvencia, en los rendimientos y en la capacidad para generar flujos de efectivo en periodos futuros; también pueden generarse

otros cargos por impuestos por ganancias que no fueron grabadas en cabeza de la sociedad y que afectan la base impositiva de los accionistas.

En este caso, y sin perjuicio de que disposiciones legales puedan restringir o permitir la distribución de ganancias no realizadas, aspectos que no forman parte de la competencia técnica de este Consejo, la administración de la entidad será la directamente responsable de los efectos que se generan en periodos futuros, al recomendar la distribución de ganancias que no han sido efectivamente realizadas. Por ejemplo:

Si la entidad incrementó sus ganancias retenidas por el uso del costo atribuido en la fecha de transición, y estas fueron originadas por la revaluación de sus activos con vocación de uso, la distribución de estas utilidades podría tener efecto directo en la capacidad operativa de la entidad y en el indicador de endeudamiento.

Las revaluaciones de activo con vocación de uso no afectan los flujos de efectivo de la entidad, ya que el nuevo costo de sus activos será recuperado mediante su uso y no en una transacción de venta. En opinión del CTCP la distribución de estas ganancias solo debería efectuarse cuando los activos sean efectivamente realizados, y siempre que la entidad no considere que estas ganancias



deben ser reinvertidas en la reposición de los activos para mantener su capital operativo. Aun cuando el concepto de mantenimiento de capital financiero también puede ser aplicado en Colombia y no existen restricciones para su uso, la utilización del enfoque de mantenimiento del capital operativo podría ser más adecuado, cuando la entidad busque mantener su capacidad para generar utilidades en períodos futuros.

Si la entidad disminuyó sus ganancias retenidas por efecto de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, la administración de la entidad debería analizar el origen de tales disminuciones.

Si estas se originan por el incremento de provisiones, el deterioro de la cartera, el reconocimiento de errores o la baja en cuenta de activos que no cumplen los criterios para su reconocimiento en el nuevo marco normativo, es probable que los resultados de períodos anteriores, que sirvieron de base para la distribución de utilidades, hayan estado sobrestimados con el correspondiente efecto en la estructura patrimonial de la entidad.

Cuando el resultado obtenido en el último año de transición, que resulta de la aplicación de normas locales, sea superior al obtenido al aplicar el nuevo marco normativo en el período de transición, la entidad deberá establecer el origen de tales diferencias y evaluar si los principios de contabilidad locales han sido aplicados en forma adecuada.

Una entidad que no tenga saldos en la cuenta de las ganancias retenidas y que su resultado de los últimos estados financieros sea mayor al resultado del nuevo marco normativo estaría inhabilitada para distribuir la totalidad de utilidades del ejercicio anterior, ya que en la fecha de inicio de la aplicación del nuevo marco técnico el saldo de utilidades retenidas y utilidades del ejercicio debe ser ajustado al establecido según el nuevo marco de principios al final del período de transición.

Los menores resultados también pueden originarse por ajustes en las medidas de rendimiento del negocio, que se derivan del incremento al valor razonable de los activos que tienen vocación de uso en la entidad.

Este consejo ha recomendado que los saldos del superávit por valorizaciones que fueron reclasificados a las ganancias retenidas en el

estado de situación financiera de apertura, por el uso de la opción de costo atribuido, cuando provengan de activos que tienen vocación de uso, sean apropiados como reservas no distribuibles, ya que su distribución podría afectar de manera importante la estructura financiera de la entidad. Cuando las ganancias provengan de propiedades de inversión o de instrumentos financieros, también se recomienda que estas ganancias solo sean distribuidas cuando los flujos de efectivo hayan sido obtenidos por la entidad.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que los resultados del período al aplicar el nuevo marco técnico normativo representan una mejor medida del rendimiento, pero esto no significa que este resultado sea la base para la distribución de utilidades o determinación de los impuestos a las ganancias.

El uso de los importes revaluados o el costo atribuido puede traer incrementos importantes en los gastos por depreciación o amortización reconocidos en el estado de resultados, con efectos en los resultados operativos y en la medida de rendimiento de la entidad.

Dado que estos ajustes pueden afectar el resultado que puede ser distribuido a los accionistas se recomienda que la entidad defina el tratamiento contable que dará a las ganancias retenidas derivadas del uso del costo atribuido o al superávit por valorizaciones que se origina cuando la entidad ajusta sus activos a los importes revaluados.

La NIC 16 permite que una parte del superávit por valorizaciones sea reclasificada a las ganancias retenidas para compensar el mayor gasto por depreciación que se origina cuando los activos con vocación de uso son revaluados.

El uso de importes revaluados permite que los fondos de amortización de estos activos sean mayores, permitiendo mantener recursos derivados de la operación para la reposición de estos activos, de tal forma que se mantenga la capacidad operativa de la entidad sin necesidad de recurrir a recursos de terceros.

Este es un tema de alto interés para la administración y para los inversionistas, dado que esta decisión afecta el monto de las ganancias que pueden ser distribuidos a los socios o accionistas.



La política de la entidad también debe considerar las estrategias de la compañía para financiar en el futuro el mantenimiento de su capacidad operativa.

En conclusión, es responsabilidad de la alta dirección de las compañías establecer su modelo de mantenimiento de capital operativo o financiero, sin perjuicio de que por disposiciones legales se restrinja el monto de las utilidades que pueden ser objeto de distribución.

El uso de medidas de mercado y su incorporación en los resultados o en el otro resultado integral tiene efecto en la medida de rendimiento de las entidades, por lo que las entidades deberán revisar sus políticas, para que la distribución de dividendos se fundamente en los flujos de efectivo

generados por la operación y no por la revaluación de activos que tienen vocación de permanencia.

La distribución de estos excedentes, si fuera procedente, debería hacerse como dividendos en especie, de tal manera que no se afecte la estructura financiera de las entidades y su capacidad para obtener rendimientos y generar flujos de efectivo en períodos futuros.

El uso de los nuevos marcos técnicos normativos permite mejorar las medidas de rendimiento de la entidad, pero el resultado obtenido por su aplicación no tiene el propósito de ser considerado como una medida adecuada para la distribución de dividendos o la determinación de los impuestos. (...)

Impuesto Diferido

Concepto	Pregunta
2016 - 0639	<i>“Teniendo en cuenta la convergencia a normas internacionales (NIIF PYMES), una vez realizado la conciliación o comparativo de local a NIIF, en el tema de PPYE nos da una diferencia significativa la cual afectó el patrimonio, ahora bien si comparamos el valor en Renta 2014 contra el ESFA tenemos una diferencia enorme en el activo.</i> <i>La pregunta es, ¿a esta diferencia debo aplicarle impuesto diferido pasivo y la tasa sería del 34% (...)? o simplemente este ajuste no es temporario sino permanente y no se aplica ninguna tasa.</i> <i>Sí a 2014 mis activos fijos ascienden en \$ 4,000 mm (renta 2014). Una vez se hizo análisis para NIIF quedó en \$17,000 mm, la diferencia fue o es de \$14,000 mm.</i> <i>¿Se debe aplicar impuesto diferido sobre este valor? o sea, ¿\$14,000 mm x 34% (renta y cree)? o sea, ¿\$4,760 mm de impuesto diferido? ¿se debe hacer otra clase de análisis?”</i>

Respuesta

(...) en la sección 29 de la NIIF para las PYMES, se indica como principio de reconocimiento general del impuesto diferido lo siguiente:

“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.”

“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.”

29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen: (...)

b) activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 Propiedades de Inversión y la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo). (...)

De acuerdo con todo lo anterior, el impuesto diferido se genera cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a la base fiscal, originando una diferencia temporaria que puede ser imponible o deducible, y que a la vez ocasiona un pasivo o un activo por impuesto diferido. Ello obedece a que las Normas de Información Financiera que las entidades deben aplicar, difieren de las Normas Tributarias.

Ahora bien, frente a la situación planteada en su comunicación y en línea con lo indicado en el párrafo 29.13 de la NIIF para las PYMES, si el valor fiscal de las propiedades difiere del valor en libros de los activos (avalúo), la entidad deberá registrar un pasivo por impuesto diferido, cuando la base sea superior a la base fiscal. Si el activo nunca es vendido porque tiene vocación de uso y no de venta,



este pasivo reflejará el mayor valor que la entidad tendrá que pagar por impuestos a las ganancias, por no poder efectuar las amortizaciones fiscales sobre la base de los importes revaluados.

Sin embargo, la tasa aplicada para determinar el impuesto diferido depende de la forma en que sea revertido el efecto fiscal.

Dado que, si la depreciación fiscal está completamente consumida, se entiende que el valor contable neto del activo corresponde al costo más revaluación menos depreciación acumulada y eventuales pérdidas por deterioro.

Si el activo se usa, la reversión del efecto fiscal se dará año a año sobre la depreciación del periodo a la tarifa ordinaria futura de impuesto; si por el contrario, el activo se enajena, se producirá una ganancia ocasional

en los términos del artículo 300 del Estatuto Tributario. Esta estará determinada por la diferencia entre el valor neto en libros y el costo fiscal, que para tales efectos considera la depreciación fiscal acumulada.

Si, se piensa vender el activo en algún momento, habría que establecer si ese momento puede determinarse con un grado razonable de certeza o no.

Si puede establecerse, la reversión del pasivo por impuesto diferido vendría a la tasa ordinaria de impuesto hasta el momento de la venta y sobre la diferencia temporaria restante, la tasa impositiva que se debería tomar sería la que se aplique a las ganancias ocasionales.

En caso contrario, es decir, si no se puede establecer el momento esperado de la venta, la tasa será la tarifa ordinaria de impuesto. (...)

Impuesto Diferido

Concepto	Pregunta
2016 - 0668	<i>“Quisiera saber si ustedes me pueden ayudar con la siguiente inquietud, debido a que no encuentro respuesta alguna de esta pregunta:</i> <i>¿Es procedente, calcular el impuesto de renta diferido, sobre un pasivo por concepto de impuestos diferidos, que se muestra en la contabilidad bajo NIIF y hace parte también, del pasivo fiscal?</i> <i>Agradecería su colaboración, y poder aclarar mi duda.”</i>

Respuesta

(...) A continuación, damos respuesta a su consulta en los siguientes términos: el Párrafo 5 de la NIC 12, define: (...)

“Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.”

“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**, que 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”

A su vez el Párrafo 20 de la NIC 12, que forma parte del anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, indica:

“Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean objeto de revaluación (véanse, por ejemplo, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, la NIC 38 Activos Intangibles, la NIC 40 Propiedades de Inversión y la NIIF 9 Instrumentos Financieros). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente.

Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a

efecto, y por tanto no ha de procederse al ajuste de la base fiscal.

No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

(a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; (...)”

De acuerdo con todo lo anterior, el impuesto diferido se genera cuando el valor en libros de los activos y pasivos es diferente a la base fiscal, originando un impuesto diferido que puede ser de naturaleza activa o pasiva.

Ello obedece a que las Normas de Información Financiera que las entidades deben aplicar, difieren de las Normas Tributarias.

Ahora bien, al pasivo por impuesto diferido no se le debe calcular nuevamente el impuesto diferido ya que sería un error, porque se duplicaría y adicionalmente no tendría base de comparación.

Es importante recordar que el impuesto diferido es un efecto eminentemente financiero. (...)

Impuesto diferido en estados financieros consolidados

Concepto	Pregunta
2016-0372	<i>“¿Se deben reconocer partidas por impuestos diferidos que se generen en la consolidación de estados financieros?,</i> <i>Teniendo en cuenta que las bases fiscales son determinadas por las declaraciones fiscales de cada entidad frente a los estados financieros individuales, y dado que en los estados financieros consolidados se pueden generar diferencias entre las diferencias de las bases fiscales y los estados financieros individuales.</i> <i>Como es el caso de las provisiones (deterioro) por cartera de crédito en los estados financieros individuales y consolidados para los bancos. Diferencia que se genera por temas de excepciones en la aplicación de los estándares”</i>
Respuesta	

(...) Una entidad debe aplicar las nuevas 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. 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.”

En lo relacionado con el deterioro de la cartera y las diferencias que pueden presentarse entre el importe del deterioro, calculado en los estados financieros separados y consolidados, por la aplicación de normas distintas en dichos estados, la diferencia entre la base contable y la base fiscal son diferencias temporales que originan el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos.

Si la base fiscal no cambia, y el importe del deterioro es distinto, existirán diferencias entre el valor contabilizado en los estados financieros separados y consolidados.

Por otra parte, la entidad también tendrá en cuenta que los ajustes realizados en los estados financieros consolidados (por ejemplo, el ajuste a valor razonable de los activos y pasivos en una combinación de negocios) generan diferencias en la base contable y en los impuestos diferidos reconocidos en dichos estados. (...)

Ingresos a través del portal web

Concepto	Pregunta
2016-0883	<i>“Somos una empresa que se dedica al Comercio Electrónico, el siguiente es el ciclo del negocio.</i> <i>Nos llamamos Comercializamos WEB S.A.S y hemos diseñado una plataforma que presta el servicio de alojamiento de Tienda Virtual alojamos comercios, los clientes realizan compras en estas tiendas virtuales a través de nuestra plataforma y realizan los pagos a través de una pasarela de pagos que sirve para nosotros como proveedor, la pasarela de pagos nos genera una retenciones por concepto de Rete fuente a título de renta, rete fuente a título de IVA y rete fuente a Título de Ica por las transacciones con tarjetas crédito.</i> <i>Nuestra inquietud radica en cómo se debe manejar la contabilización de esta transferencia comercial, teniendo en cuenta que los ingresos son para terceros ya que Comercializamos WEB S.A.S debe consignar al comercio el valor de la compra, menos nuestra comisión la cual incluye un % para cubrir esos gastos financieros.</i> <i>(...) ¿Puedo Utilizar un % de esas retenciones equivalente a mi ingreso propio?</i> <i>¿Contablemente como registro esas retenciones sino son de mi ingreso?”</i>

Respuesta

(...) Dando respuesta a su segunda y tercera pregunta, haremos uso de un ejemplo ilustrativo para exponer la posición de este Consejo sobre este particular:

Venta	1.000,0
IVA	160,0
	1.160,0
Retención	- 30,0
Neto	1.130,0
Comisión	5,0
Neto	1.125,0

Al final de la transacción quedará un remanente (\$30) en el saldo de la cuenta por cobrar y cuenta por pagar, que se cruzarán (eliminarán) en la medida que se emita la certificación para que el mandante pueda deducir de la base impositiva las retenciones efectuadas al mandatario.

<table border="1" style="width: 100%;"> <tr><th colspan="2">Cuenta por Cobrar</th></tr> <tr><td>1 1.160,0</td><td>1.130,0 2</td></tr> <tr><td>5 30,0</td><td></td></tr> </table>	Cuenta por Cobrar		1 1.160,0	1.130,0 2	5 30,0		<table border="1" style="width: 100%;"> <tr><th colspan="2">Cuentas por pagar</th></tr> <tr><td>3 1.125,0</td><td>1.160,0 1</td></tr> <tr><td>4 5,0</td><td>1.130,0</td></tr> <tr><td></td><td>30,0 5</td></tr> </table>	Cuentas por pagar		3 1.125,0	1.160,0 1	4 5,0	1.130,0		30,0 5
Cuenta por Cobrar															
1 1.160,0	1.130,0 2														
5 30,0															
Cuentas por pagar															
3 1.125,0	1.160,0 1														
4 5,0	1.130,0														
	30,0 5														
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr><th colspan="2">Bancos</th></tr> <tr><td>2 1.130,0</td><td>1.125,0 3</td></tr> </table>	Bancos		2 1.130,0	1.125,0 3	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr><th colspan="2">Ingreso Comisión</th></tr> <tr><td></td><td>5,0 4</td></tr> </table>	Ingreso Comisión			5,0 4						
Bancos															
2 1.130,0	1.125,0 3														
Ingreso Comisión															
	5,0 4														

El numeral 23.4 de la Sección 23: Ingresos de Actividades Ordinarias, contenido en la

Sección 2 del Decreto 2420 de 2015, establece:

“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.”

En conclusión, dando respuesta a su primera pregunta, en nuestra opinión, solamente se debe reconocer como ingreso, la proporción correspondiente a la comisión que recibe la compañía, tal como lo expone el articulado antes citado. (...)

Inquietudes expedición Decretos 2420 y 2496 de 2015

Concepto	Pregunta
2016-0326	<i>“(…) la Superintendencia Nacional de Salud presenta las siguientes consultas al organismo normalizador en el marco de la Ley 1314 de 2009 con el objetivo de tener la suficiente claridad en su interpretación y alcance en las entidades vigiladas: (…)</i> II. CONSULTAS PREPARADORES DE INFORMACION GRUPO 1 1. Clasificación voluntaria entidades clasificadas en el Grupo 2 a Grupo 1 con cronograma del Grupo 2 <i>¿Con independencia de las acciones de cumplimiento que ejerza esta Superintendencia, una entidad que no informe a la Superintendencia Nacional de Salud antes del 31 de diciembre de 2014 la decisión de aplicar voluntariamente el marco técnico normativo del Grupo 1 y sujetarse al cronograma definido para el Grupo 2, en cumplimiento del artículo 1 del Decreto 2129, (podrá acogerse durante el año 2016 a la ampliación del período de transición establecido en el párrafo 4 del artículo 1.1.4.4.1 del Decreto 2496 de 2015?</i> 2. Medición de las Inversiones en Subsidiarias - Estados Financieros Separados <i>(…) se solicita aclaración, si se tiene como única opción para medir las inversiones de las subsidiarias el método de participación como lo indica el artículo 2.1.2 numeral 4 del Decreto 2496 de 2015, o si, por el contrario, es una de las opciones al igual que el modelo del costo y el valor razonable, como lo indica el párrafo 10 de la NIC 27.</i> 3. Aplicación anticipada NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes <i>(…) ¿La inquietud corresponde a definir si, una entidad clasificada en Grupo 1 puede aplicar anticipadamente la NIIF 15 en el periodo 2016?</i> 4. Opción de aplicación anticipada de las enmiendas establecidas en el Decreto 2496 de 2015 <i>Si bien el numeral 2 señalado en el artículo 11 del Decreto 2496 de 2015 permite la aplicación anticipada del Anexo 1.1 incorporado en el citado Decreto, para los preparadores de información financiera clasificados en el Grupo 1, ¿La Superintendencia podría en el ámbito de sus facultades establecidas en la Ley 1314 de 2009, restringir esta decisión en sus entidades vigiladas?</i> III. CONSULTAS PREPARADORES DE INFORMACION GRUPO 2 1. Medición de las Inversiones en Subsidiarias - Estados Financieros Separados <i>(…) se solicita aclaración, si se tiene la única opción de medir las inversiones de las subsidiarias por el método de participación como lo indica el artículo 2.1.2 numeral 4 del Decreto 2496 de 2015, o si, por el contrario, es una de las opciones al igual que el modelo del costo y el valor razonable, como lo indica el párrafo 9.26 de la NIIF para las Pymes.</i> 2. Versión NIC 39 a aplicar - NIIF para las Pymes <i>(…) se solicita aclaración acerca de la versión de la NIC 39, que deben aplicar aquellas entidades del Grupo 2, cuando eligen como política contable las disposiciones de reconocimiento y medición de los instrumentos financieros de la</i>

Concepto	Pregunta
	<i>NIC 39 (11.2 literal b - NIIF para las Pymes), es decir, si le corresponde la aplicación de la versión del año 2009.</i> 3. Observaciones de edición - Enmiendas NIIF para las Pymes <i>(...) Respecto al anexo técnico 2.1 del marco normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2, que se incorpora en el Decreto 2496 de 2015, se señala:</i> <i>"Modificaciones a la NIC 16 Propiedades de Inversión (...) Modificaciones a la NIC 17 Propiedades, Planta y Equipo..."</i> <i>Teniendo en cuenta que el marco técnico normativo de los preparadores de información financiera clasificados en el Grupo 2 corresponde a las NIIF para las Pymes, en el cual los contenidos de la norma se estructuran por Secciones, de manera precisa se observa que en las enmiendas incorporadas en el Decreto 2496 de 2015 cuando se señalan las modificaciones de la NIC 16, se está haciendo referencia a la Sección 16 de Propiedades de Inversión; sin embargo, en el marco de las NIIF Plenas la NIC 16 corresponde a Propiedades, Planta y Equipo. Así mismo, respecto a la referencia de las modificaciones a la NIC 17 indicadas para las Propiedades, Planta y Equipo, su contenido en NIIF Plenas es para la norma de Arrendamientos.</i> <i>De acuerdo, con lo anterior se solicita para comprensión de esta Superintendencia, su aclaración al referenciar los marcos técnicos de NIIF Plenas en las enmiendas de las NIIF para las Pymes.</i> 4. Opción de aplicación anticipada de las enmiendas establecidas en el Decreto 2496 de 2015 <i>Si bien el numeral 2 señalado en el artículo 11 del Decreto 2496 de 2015 permite la aplicación anticipada del Anexo 2.1 incorporado en el citado Decreto, para los preparadores de información financiera clasificados en el Grupo 2, ¿La Superintendencia podía en el ámbito de sus facultades establecidas en la Ley 1314 de 2009, restringir esta decisión en sus entidades vigiladas?"</i>

Respuesta

(...) CONSULTAS PREPARADORES DE INFORMACION GRUPO 1

Clasificación voluntaria entidades clasificadas en el Grupo 2a Grupo 1 con cronograma del Grupo 2: (...)

El Decreto 2496 de 2015 no incorporó ninguna modificación al Decreto 2129 del 24 de octubre de 2014, que modificó el plazo para informar sobre la decisión de aplicar voluntariamente el marco técnico de las entidades del Grupo 1.

Por esta razón, este Consejo considera que la posibilidad de aplazar en 1 año el período de transición para una entidad del Grupo 2 que aplique voluntariamente el marco técnico del Grupo 1, solo debería estar disponible para las

entidades que cumplieron el requisito de informar a la respectiva superintendencia.

Las entidades que no informaron sobre esta decisión podrán aplicar los nuevos plazos establecidos para las entidades del Grupo 2, sin que esté disponible una nueva opción para aplicar el marco técnico de las entidades del Grupo 1.

Medición de las Inversiones en Subsidiarias - Estados Financieros Separados: (...)

El inciso 4 del numeral 2 del artículo 11 del Decreto 2496 de 2015, establece que en los estados financieros separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo

establecido en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995.

En consecuencia, la única opción disponible en Colombia para medir las inversiones en subsidiarias, en los estados financieros separados, es el método de participación patrimonial, sin que sea posible utilizar las opciones de costo y valor razonable incorporadas los marcos técnicos. Estas opciones solo están disponibles para la medición, en los estados financieros separados, de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.

Aplicación anticipada NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: (...)

Una entidad del Grupo 1 podrá tomar la decisión de aplicar voluntariamente la NIIF 15 (ver inciso 3 del numeral 2° del artículo 11 del Decreto 2496/2015), sin considerar el plazo de aplicación obligatoria, establecido el 1 de enero de 2018.

La expresión “salvo para la NIIF 15” debe entenderse como una referencia a la aplicación obligatoria y no como una restricción a la aplicación anticipada de esta norma.

“3. 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. Con todo, se permite su aplicación anticipada, salvo para la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, la cual se aplicará para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, permitiendo igualmente su aplicación anticipada”.

Opción de aplicación anticipada de las enmiendas establecidas en el Decreto 2496 de 2015: (...)

La opción de aplicación anticipada de los marcos técnicos solo puede ser modificada por las Autoridades de Regulación, según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009.

Las Autoridades de Supervisión están facultadas para vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de

información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas y para expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información.

Por ende, estas autoridades no podrían establecer restricciones para la aplicación anticipada de los marcos técnicos que han sido revisados. Sin perjuicio de lo anterior una entidad deberá efectuar las revelaciones necesarias para comprender los efectos en la situación financiera, en el desempeño financiero y en los flujos de efectivo, que se derivan de la aplicación anticipada de los nuevos marcos técnicos.

CONSULTAS PREPARADORES DE INFORMACION GRUPO 2

Medición de las Inversiones en Subsidiarias - Estados Financieros Separados: (...)

El inciso 4 del numeral 2 del artículo 11 del Decreto 2496 de 2015, establece que en los estados financieros separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995.

En consecuencia, la única opción disponible en Colombia para medir las inversiones en subsidiarias, en los estados financieros separados, es el método de participación patrimonial, sin que sea posible utilizar las opciones de costo y valor razonable incorporadas los marcos técnicos. Estas opciones solo están disponibles para la medición, en los estados financieros separados, de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.

Versión NIC 39 a aplicar - NIIF para las Pymes: (...)

Los criterios para el reconocimiento y medición de los instrumentos financieros contenidos en la NIC 39 no fueron incorporados en el marco técnico normativo de las empresas del Grupo 1, por lo que para una entidad del Grupo 2 no sería posible aplicar dichos requerimientos.

Los decretos reglamentarios y los nuevos marcos técnicos tampoco han previsto que las



referencias a la NIC 39 sean entendidas como referencias a la NIIF9.

En consecuencia, para el reconocimiento y medición de los instrumentos financieros en las entidades del Grupo 2 solo será necesario utilizar los lineamientos establecidos en las secciones 11 y 12 del marco técnico contenido en el Decreto 3022 de 2013, el cual fue compilado en el Decreto 2420 de 2015 y modificado por el Decreto 2496 de 2015.

El Fundamento de conclusión 215, establece:

“FC215 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.”

(...) en las enmiendas incorporadas en el Decreto 2496 de 2015 cuando se señalan las modificaciones de la NIC 16, se está haciendo referencia a la Sección 16 de Propiedades de Inversión; sin embargo, en el marco de las NIIF Plenas la NIC 16 corresponde a Propiedades, Planta y Equipo.

Así mismo, respecto a la referencia de las modificaciones a la NIC 17 indicadas para las Propiedades, Planta y Equipo, su contenido en NIIF Plenas es para la norma de Arrendamientos. (...)

El CTCP ya respondió una consulta al respecto, (...), consulta 2016-0154.

Opción de aplicación anticipada de las enmiendas establecidas en el Decreto 2496 de 2015: (...)

La opción de aplicación anticipada de los marcos técnicos solo puede ser modificada por las Autoridades de Regulación, según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009.

Las Autoridades de Supervisión están facultadas para vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas, y para expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información.

Por ende, estas autoridades no podrían establecer restricciones para la aplicación anticipada de los marcos técnicos que han sido revisados.

Sin perjuicio de lo anterior una entidad deberá efectuar las revelaciones necesarias para comprender los efectos en la situación financiera, en el desempeño financiero y en los flujos de efectivo, que se derivan de la aplicación anticipada de los nuevos marcos técnicos. (...)

Instrumentos Financieros – cuentas por pagar entre vinculados

Concepto	Pregunta
2016-0828	<i>“Ref. Reconocimiento y registro contable en los Estados Financieros Individuales y Consolidados del interés implícito generado en Obligaciones a largo entre partes relacionadas.</i> <i>(...) En concordancia con los párrafos citados anteriormente se entiende que el valor razonable de un préstamo o cuenta por cobrar a largo plazo, que no acumula (devenga) intereses; puede medirse como el valor presente de todos los cobros de efectivo futuros descontados utilizando la tasa o tasas de interés de mercado dominantes para instrumentos similares en cuanto a la moneda, plazo, tipo de tasa de interés y otros factores con calificaciones crediticias parecidas.</i> <i>Y la diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso por intereses de actividades ordinarias. (Interés Implícito)</i> <i>Interrogantes:</i> <i>1. ¿Para reconocer el efecto de las transacciones por préstamos a largo plazo donde no se pacta intereses o se han pactado, pero estas son inferiores al valor de mercado se tendrá que tener en cuenta la materialidad?</i> <i>2. El interés implícito que se reconoce por préstamos a largo plazo realizados entre Entidades relacionadas en los cuales no se cobra un interés y/o se cobra un interés a una tasa menor que la del mercado, ¿Cómo Deberá reconocerse en los estados financieros individuales tanto de quien otorga el préstamo, y quien lo recibe?</i> <i>3. ¿Estos intereses se clasifican como financieros o no financieros? partiendo que en el reconocimiento inicial trayendo a valor presente el valor de la deuda se genera un gasto y en reconocimiento posterior se reconocerá un ingreso.</i> <i>4. ¿Con que periodicidad se debe calcular y registrar el interés implícito?</i> <i>5. ¿En el Estado Financiero Consolidado cual es el manejo del interés implícito entre partes relacionadas?”</i>

Respuesta

(...) ¿Para reconocer el efecto de las transacciones por préstamos a largo plazo donde no se pacta intereses o se han pactado, pero estas son inferiores al valor de mercado se tendrá que tener en cuenta la materialidad?

El asunto introductorio 7 de la NIC 8, establece “Materialidad o Importancia relativa” - IN7 La Norma define omisiones o inexactitudes materiales:

(a) No será necesario aplicar las políticas contables contenidas en las NIIF cuando el efecto de su aplicación sea inmaterial (carezca de importancia relativa). Esto complementa lo establecido en la NIC 1, en el sentido de que no es necesario revelar la información exigida por las NIIF si dicha información es inmaterial.

(b) Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores materiales.

(c) Los errores materiales de periodos anteriores serán corregidos retroactivamente en los primeros estados financieros autorizados para su emisión tras ser descubiertos.”

Así las cosas, en relación a esta pregunta, un préstamo a largo plazo al cual no se pacta intereses o los mismos son inferiores al del mercado, se considera una transacción de financiación y su reconocimiento inicial se deberá medir al valor presente de los flujos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento financiero similar.

No obstante, lo anterior, debe tenerse en cuenta el principio de materialidad o

importancia relativa, para determinar si el efecto de la aplicación es inmaterial (carezca de importancia relativa), para establecer que no es necesario efectuar la aplicación de la política contable relacionada con el descuento a valor presente.

Es importante resaltar que el concepto de la materialidad está relacionado con el efecto de la aplicación de la política contable, esto es el impacto de efectuar el descuento con tasas de mercado y no con el valor del préstamo a largo plazo (capital).

Para mayor información revisar los párrafos IN7 y 8, de la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores.

El interés implícito que se reconoce por préstamos a largo plazo realizados entre Entidades relacionadas en los cuales no se cobra un interés y/o se cobra un interés a una tasa menor que la del mercado, ¿Cómo Deberá reconocerse en los estados financieros individuales tanto de quien otorga el préstamo, y quien lo recibe?

¿Estos intereses se clasifican como financieros o no financieros? partiendo que en el reconocimiento inicial trayendo a valor presente el valor de la deuda se genera un gasto y en reconocimiento posterior se reconocerá un ingreso.

Tal como lo refiere en su consulta el párrafo B5.1.1 de la NIIF 9, establece los requisitos para la medición inicial de los instrumentos financieros y establece que el importe adicional prestado será un gasto o un menor ingreso, a menos que cumpla los requisitos para su reconocimiento como algún otro tipo de activo.

Los nuevos marcos normativos son aplicables para todos los instrumentos financieros, tanto para aquel que tenga el activo como el que tenga el pasivo, en ese orden de ideas uno reconocerá en su medición posterior un gasto financiero y el otro un ingreso financiero.

Para una mejor ilustración presentamos el siguiente ejemplo: una entidad otorga un préstamo sin intereses por un valor de \$25.000.000, pagadero en 4 cuotas anuales de 6.250.000. La tasa de intereses de un instrumento financiero similar es del 12% anual.

La entidad mide la cuenta por cobrar al valor presente de la entrada de efectivo futuro descontado a una tasa de interés del 12% y lo reconocerá así:

Registro en el momento del reconocimiento inicial

Descripción	Debe	Haber
Cuentas por cobrar vinculados económicos – principal	25.000.000	
Disponibile - Bancos		25.000.000
Gastos por ajustes al valor razonable en el reconocimiento inicial	6.016.567	
Cuenta x Cobrar vinculados económicos – componente financiero implícito por amortizar		6.016.567

En periodos posteriores, la entidad deberá actualizar el valor presente de la cuenta por

cobrar de acuerdo con la siguiente tabla de amortización:

Periodo	Cuota	Intereses	Amortización	Saldo Final
				18.983.433
1	6.250.000	2.278.012	3.971.988	15.011.445
2	6.250.000	1.801.373	4.448.627	10.562.819
3	6.250.000	1.267.538	4.982.462	5.580.357
4	6.250.000	669.643	5.580.357	0

Periodo	Cuota	Intereses	Amortización	Saldo Final
Total	25.000.000	6.016.567	18.983.433	

Registro de la causación de los rendimientos y pago de la primera cuota

Descripción	Debe	Haber
Cuenta x Cobrar vinculados económicos – componente financiero implícito por amortizar	2.278.012	
Ingresos Financieros		2.278.012
Disponible - Bancos	6.250.000	
Cuentas por cobrar vinculados económicos – principal		6.250.000

Para los períodos 2, 3 y 4, se deberán realizar registros similares teniendo en cuenta los valores registrados en la tabla de amortización. Además de lo anterior la entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes establecidas en la NIC 24 revelaciones de partes relacionadas y en la NIIF 12 Revelaciones de participaciones en otras entidades.

¿Con que periodicidad se debe calcular y registrar el interés implícito?

La periodicidad depende del tipo y frecuencia de transacciones que se realicen con instrumentos financieros de largo plazo en los cuales no acumula (devenga) intereses, en cuyo caso, se efectuara el valor presente de todos los cobros de efectivo futuros descontados utilizando la tasa o tasas de interés de mercado dominantes para instrumentos similares (similares en cuanto a la moneda, plazo, tipo de tasa de interés y otros factores) con calificaciones crediticias parecidas.

Ahora bien, en la medición inicial se efectuará el ajuste considerando los niveles de materialidad de la entidad.

En la medición posterior se ajustará a la suma pertinente con una periodicidad mínima de 1 mes de acuerdo con lo normado en los artículo 123 a 130 del Decreto 2649 de 1993.

¿En el Estado Financiero Consolidado cual es el manejo del interés implícito entre partes relacionadas?”

Ahora bien, para analizar el tratamiento en los estados financieros consolidados debemos traer a colación el literal (c) párrafo B86 de la NIIF 10 que establece:

“(...) Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo procedente de transacciones intragrupo que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente). (...)”

Por lo cual al registrar en una compañía el ingreso y en otra el gasto, en el consolidado se debe realizar la eliminación correspondiente. (...)

Instrumentos Financieros – Cuenta por cobrar y pagar

Concepto	Pregunta
2016-0760	<i>“Mi consulta es la siguiente: Existen dos empresas A y B, tienen los mismos dueños, pero ninguna tiene parte accionaria en la otra. La empresa B fue creada por la empresa A con una finalidad específica, cuyo principal cliente es la empresa A y otros terceros.</i> <i>La empresa A le prestó a la B 90 millones en el año 2013. Como sería el mejor manejo para estas cuentas, considerando que en el 2016 los socios deciden que esa cuenta por pagar no se va a pagar y posiblemente se haga una capitalización en este año.</i> <i>- En el ESFA la empresa A efectuó deterioro de cartera, pero la empresa B no realizó nada a la cuenta por pagar.</i> <i>- Es posible reclasificar en la empresa B esas cuentas por pagar a particulares a la cuenta de depósitos por futuras capitalizaciones?</i> <i>- Que implicaciones traería esa reclasificación bajo NIIF”</i>

Respuesta

(...) Sobre los interrogantes 1 y 2 y con base en la información suministrada por el consultante, la entidad B debe reclasificar la cuenta por pagar al patrimonio, por cuanto en el caso consultado, no hay expectativa de reembolso del préstamo, lo cual le da la connotación de interés residual.

Para el efecto, es conveniente ubicar el registro en una cuenta separada con el fin de diferenciarla documentalmente, de manera que cuando se materialice la capitalización se realice la reclasificación de las subcuentas.

En cuanto a la entidad A, debe reclasificar la cuenta por cobrar a inversiones debido a que corresponde a una extensión de la inversión de A en B, en razón de que el prestamista no espera obtener el cobro de la obligación, independientemente de que no se haya efectuado legalmente una capitalización.

Las reclasificaciones en los estados financieros son totalmente válidas, siempre que sean necesarias para mostrar de manera fidedigna la realidad económica de la entidad. El párrafo 3.12 de la Sección 3 de la NIIF para

las PYMES dice:

“Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad revelará:

(a) La naturaleza de la reclasificación.

(b) El importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado.

(c) El motivo de la reclasificación”

Lo anterior implica que las reclasificaciones pueden hacerse, con el fin de mejorar la comparabilidad, evaluar la tendencia de la información, y finalmente facilitar la toma de decisiones económicas.

Como se observa en los párrafos transcritos, la reclasificación obliga a su vez a reclasificar la información comparativa afectada, por las razones expuestas. (...)

Instrumentos Financieros – Sección 11 y 12

Concepto	Pregunta
2016-0361	<i>¿Las entidades clasificadas en el Grupo 2 que apliquen NIIF para las Pymes, pueden aplicar la NIIF 9 – Instrumentos Financieros?</i> <i>En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, ¿a partir de qué fecha pueden aplicar la NIIF 9, considerando la expedición del Decreto 2496 de 2015?</i> <i>Una entidad que aplique NIIF para las Pymes, que decida aplicar NIIF 9 - Instrumentos Financieros, ¿puede escoger para un tipo de instrumento financiero aplicar NIIF 9 y para otro u otros instrumentos aplicar las secciones 11 y 12 de la NIIF para las Pymes?</i> <i>¿Una entidad que aplique NIIF para las Pymes, que decida aplicar NIIF 9 - Instrumentos Financieros, ¿sólo se debe limitar a aplicar el reconocimiento y medición de sus instrumentos financieros y no puede aplicar los demás apartes de dicha norma?”</i>

Respuesta

(...) Procedemos a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

El párrafo FC215 de la NIIF para PYMES 2015 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)

Es claro entonces que no es posible para una PYME aplicar la NIIF 9.

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 transcrito, 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. (...)

Intangibles – programas informáticos

Concepto	Pregunta
2016-0014	<i>“Una empresa del grupo 2 desarrolladora de software (alquila el programa) sus ingresos pertenecen al programa de comunicación y la gran mayoría de sus costos son los de nómina por los ingenieros de sistemas que actualizan, mejoran, investigan, desarrollan a la vanguardia de la tecnología.</i> <i>Existe la posibilidad de reconocer estos programas como activo intangible (bajo norma NIIF o colombiana) ¿cuál sería el proceso, ¿cuál es la normatividad que puede sustentar las respuestas a la gerencia?</i>

Respuesta

(...) La información suministrada no es suficiente para dar una respuesta sobre el tema, ya que solo se indica que una entidad desarrolladora de software alquila un programa, y que posteriormente la entidad incurre en costos de nómina de los ingenieros que actualizan, mejoran, investigan, desarrollan a la vanguardia de la tecnología.

En el evento en que el alquiler de los programas cumpla los requisitos para ser reconocido como un arrendamiento operativo, todos los costos incurridos deberán ser contabilizados como un gasto en el estado de resultados, salvo que exista un acuerdo contractual para el reembolso de estos costos por parte del arrendador.

Si se cumplen los requisitos para registrar los programas adquiridos como un arrendamiento financiero, la entidad podría considerar que los costos directamente atribuibles pueden ser incluidos en la medición inicial del costo del

activo intangible, tal como se ha establecido en la sección 18, párrafo 18.10 de la NIIF para las Pymes.

En el evento en que los costos incurridos correspondan a los costos de un proyecto que pueda ser identificado por separado, la entidad también podría considerar la capitalización de los costos de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados en la prestación del servicio, como un inventario de un prestador de servicios, tal como se ha establecido en el anexo 2, sección 13, párrafos 13.14 de la NIIF para las Pymes.

En todo caso, se tendrá en cuenta que una entidad del Grupo 2 no puede capitalizar como activos intangibles los costos de desarrollo de un activo intangible generado internamente (Ver Anexo 2°, Sección 18. Párr.18.14 a 18.16). (...)

Inventarios en empresas de servicios grupo 2

Concepto	Pregunta
2016-0187	<i>Solicito el favor de emitir su concepto en relación con los siguientes interrogantes, sobre el tratamiento contable que se debe dar en una empresa de servicios grupo 2 que elabora contenidos para foros, seminarios, proyectos de consultoría y otros.</i> <i>Algunos desarrollos de contenidos tienen una maduración mayor a un año y durante ese tiempo se incurre en costos de mano de obra y honorarios de consultores.</i> <i>Los desarrollos de los contenidos en algunos casos se inician una vez se han firmado los contratos o acuerdos con los clientes y en otros son proyectos que se empiezan a investigar y desarrollar con la intención de comercializarlos una vez estén debidamente maduros.</i> <i>Con base en lo antes expuesto, planteo las siguientes inquietudes:</i> <i>¿Bajo los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los costos en que se incurre en la investigación y desarrollo de los proyectos, se podrían manejar como inventario?</i> <i>¿En caso de no poderse registrar como inventarios, se podrían registrar como activos diferidos con base en lo dispuesto por el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos?</i> <i>¿De acuerdo a lo establecido en el literal 13.14 de la sección 13 de la NIIF para pymes, los costos indicados en que se incurre para el desarrollo de los contenidos, se pueden manejar como inventarios, tanto los desarrollos de aquellos contenidos por los cuales ya hay acuerdos o contratos suscritos como aquellos que se desarrollan para ser comercializados posteriormente?</i> <i>¿Los estudios de factibilidad del proyecto, la logística del mismo, los costos de posicionamiento de marca y otros costos asociados, se pueden considerar como otros costos indirectos atribuibles que se pueden tratar como parte del inventario?</i>

Respuesta

(...) ¿Bajo los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los costos en que se incurre en la investigación y desarrollo de los proyectos, se podrían manejar como inventario?

¿Se podrían registrar como activos diferidos con base en lo dispuesto por el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993? ¿Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos?

La base de principios contenida en el Decreto 2649 de 1993 fue derogada a partir del 1 de enero de 2015, para una entidad que aplique el marco técnico normativo de los Grupos 1 o

3, y a partir del 1 de enero de 2016, para una entidad que aplique el marco técnico normativo del Grupo 2.

En consecuencia, esta base de principios no puede ser utilizada para elaborar los informes financieros de propósito general.

¿Los costos indicados en que se incurre para el desarrollo de los contenidos, se pueden manejar como inventarios, tanto los desarrollos de aquellos contenidos por los cuales ya hay acuerdos o contratos suscritos como aquellos que se desarrollan para ser comercializados posteriormente?

Una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 2 no puede capitalizar como activos los costos de investigación y desarrollo de contenidos para los cuales no existan acuerdos o contratos suscritos.

Los párrafos 18.14 a 18.16 de la NIIF para Pymes (incluida en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015) prohíben que se capitalicen los activos intangibles generados internamente.

En consecuencia, dicho costos deberán ser contabilizados directamente en el estado de resultados.

En el evento en que dichos costos sean originados en la ejecución de un contrato de prestación de servicios, la entidad podrá capitalizar como inventarios los costos de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles (ver párrafo 13.14 de la NIIF para las Pymes).

La entidad también tendrá en cuenta que los ingresos por prestación de servicios, cuando estos pueden ser determinados con fiabilidad, deben ser reconocidos por referencia al grado de terminación de la transacción al final del período de transición (Ver párrafos 23.14 a 23.16 de la NIIF para las Pymes).

La entidad también tendrá en cuenta que los costos de mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el inventario del prestador de servicios, y deberán ser reconocidos como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido.

Los costos de los inventarios de un prestador de servicios tampoco incluirán **márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles** que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.

¿Los estudios de factibilidad del proyecto, la logística del mismo, los costos de posicionamiento de marca otros costos asociados, se pueden considerar como

otros costos indirectos atribuibles que se pueden tratar como parte del inventario?

La respuesta a su consulta puede encontrarla en los párrafos 18.14 a 18.16 de la NIIF para las Pymes, en donde se establece que los desembolsos originados para la generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otros similares, son reconocidos como gastos en el estado de resultados.

Los costos por estudios de factibilidad, costos de establecimiento, y publicidad también deben ser reconocidos como gastos en el estado de resultados.

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 NIIF.”

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.*
- f. Plusvalía generada internamente.” (...)*

Inversiones en empresas en proceso de extinción de dominio

Concepto	Pregunta
2016-0368	<i>“(…) Dentro del proceso de implementación NIIF PYMES en sociedades incautadas, se encuentran empresas que poseen acciones en otras entidades que también se encuentran en proceso de extinción de dominio; debido a que estas acciones no cotizan en el mercado y no se pueden vender por el mismo proceso que cursan, se deben reconocer al costo menos el deterioro en el Estado de Situación Financiera de Apertura –ESFA, por consiguiente debido a que el valor de las valorizaciones registradas bajo norma local corresponden a altas cuantías, es posible diferir el saldo de las mismas, a fin de que el Patrimonio no se vea tan afectado al eliminar estos valores?”</i> <i>Existen empresas con proceso de extinción de dominio que se encuentran bajo la misma dirección de un Depositario Provisional, y que desde sus inicios existían entre ellas vínculos comerciales, sin que se encontraran constituidos como grupo empresarial; algunas de ellas, son accionistas de otras, y dentro de este mismo grupo, se encuentran algunas empresas inactivas y por lo tanto no aplica la hipótesis de negocio en marcha.</i> <i>Según lo expuesto y teniendo en cuenta lo estipulado en la Sección 9 de las NIIF para las PYMES, ¿se debe realizar estados financieros consolidados?”.</i>

Respuesta

(...) Los párrafos 27.5 y 27.6 de la NIIF para las PYMES establecen:

“27.5 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. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.

27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.”
(Subrayado fuera de texto).

Con base en los párrafos transcritos, el valor de la pérdida por deterioro de las inversiones de las entidades que se encuentran en proceso de extinción de dominio no puede ser diferido tal como lo solicita el consultante.

Este valor debe afectar los resultados acumulados de manera inmediata en el momento de la elaboración del ESFA.

Las entidades que se encuentran en proceso de extinción de dominio deben evaluar si cumplen la definición de control, la cual determina la base de la consolidación y que

según el párrafo 9.4 de la NIIF para las PYMES (...) se define así:

“Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.”

El párrafo 9.5 de la NIIF para las PYMES (...) establece de la siguiente manera la existencia del control:

“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. (...)”

Si al realizar el debido análisis se determina que la entidad que se encuentran en proceso de extinción de dominio controla las entidades donde tiene inversiones en función de los requisitos de control citados arriba, tendrá que preparar el estado de situación financiera de apertura consolidado, incluyendo todas las entidades controladas.

Sin embargo, este Consejo considera que este principio probablemente se haya visto afectado debido a la situación judicial que enfrentan estas entidades (...)

Inversiones

Concepto	Pregunta
2016-0570	<i>"(...) La Cooperativa Multiactiva (...) desembolsa la suma de \$100.000.000 al ICETEX de los excedentes cooperativos como inversión en educación formal establecida en la ley 863 de 2003; este dinero fue entregado mediante convenio en administración delegada al ICETEX con el objeto de conformar un fondo de educación para asociados y beneficiarios de la Cooperativa (...); previo cumplimiento de requisitos, ICETEX se encarga de debitar de este fondo los auxilios otorgados por la Cooperativa.</i> <i>El registro inicial fue debitar los excedentes Cooperativos con Cuenta por agar al ICETEX previa aprobación de Asamblea General.</i> <i>La consulta en concreto es: ¿Cómo se debe registrar contablemente la conformación del fondo en administración para llevar el control de estos recursos dentro de Balance; teniendo en cuenta que este genera una rentabilidad mensual y se ha realizado adiciones al valor inicial entregado?"</i>

Respuesta

(...) En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar el párrafo 23.4 de las NIIF para las PYMES que indica:

"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."

Por lo anterior, y de acuerdo con la información suministrada, este consejo comprende que la Cooperativa tiene una inversión, la cual genera unos rendimientos mensuales, la cual podrá ser medida a costo amortizado como lo establecen los párrafos 11.15 a 11.20 de la NIIF para las PYMES.

Reconocimiento inicial

Cuenta	Debe	Haber
Reserva con destinación específica - Educación		XXX
Excedentes del ejercicio	XXX	

Cuenta	Debe	Haber
Inversión	XXX	
Bancos		XXX

Cuando genera los rendimientos

Cuenta	Debe	Haber
Efectivo	XXX	
Ingresos Financieros		XXX



Ahora bien, en caso de que la Cooperativa a través del ICETEX, tal como se menciona en la consulta otorgue auxilios, esto es, la existencia de condonación de las obligaciones a los acreedores, la cooperativa tendrá que reconocer un gasto en el estado de resultados del período en que se efectúe

Cuenta	Debe	Haber
Gastos – Subsidios / Beneficios	XXX	
Inversión		XXX

De manera simultánea o al cierre del ejercicio, se debe hacer uso de la utilización de la reserva creada para tal fin, esto es liberar la reserva porque ya ha cumplido su finalidad. (...)

Cuenta	Debe	Haber
Reserva con destinación específica	XXX	
Excedentes acumulados del ejercicio		XXX

Inversión extranjera

Concepto	Pregunta
2016-0311	<i>"(...) comedidamente solicito a ustedes información sobre la contabilización aceptada en Colombia sobre inversión extranjera, tanto en la mediana como en las grandes empresas"</i>

Respuesta

(...) Dando respuesta a la inquietud planteada por el consultante, en nuestra opinión, la pregunta puede enfocarse desde el punto de vista del inversionista y de quien recibe los recursos objeto de inversión.

Desde la perspectiva del inversionista, al momento de la constitución de la inversión, nos basamos en la Sección 11 – Instrumentos financieros Básicos, la cual en sus párrafos 11.2 y 11.3, define lo siguiente:

"11.2 Una entidad elegirá aplicar:

(a) las disposiciones de ambas secciones 11 y 12 en su totalidad, o (b) las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos

Financieros: Reconocimiento y Medición y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12 para contabilizar todos sus instrumentos financieros. La elección de (a) o (b) por parte de una entidad constituye una elección de política contable.

Los párrafos 10.8 a 10.14 contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio en una política contable es apropiado, cómo debe contabilizarse este cambio y qué información debe revelarse sobre éste.

11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra."

De acuerdo con lo anterior, el registro contable sería el siguiente:

Inversiones xxxx

Bancos xxxx

Desde el punto de vista de quien recibe la inversión, nos basaremos en los términos establecidos en la sección 22 – Pasivos y Patrimonio, entendiendo dicha inversión como un elemento substancial del patrimonio, tal como se define a continuación:

"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, a su vencimiento, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.

22.4 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la entidad:

(a) Un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho de volver a vender el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o retiro del tenedor de dicho instrumento.

Un instrumento con opción de venta se clasificará como un instrumento de patrimonio si tiene todas las características siguientes:

(i) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en caso de liquidación de esta. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos.

(ii) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos.

(iii) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas.

Inversiones en fiducias

Concepto	Pregunta
2016-0822	<i>“(…) respecto del reconocimiento de las inversiones bajo NIIF Pymes las cuales se realizan a través de fiducias, mi inquietud es debido a que la compañía ha decidido (...) invertir en una fiducia que ofrece uno de los bancos, podría reconocerse como una inversión temporal y que pasa si la fiducia se celebra a más de un año, sería una inversión de largo plazo.</i> <i>Adicionalmente la empresa ha adquirido bajo la figura de fiducia la adquisición de una oficina que se encuentra en construcción y que se espera culminar la obra y ser entregada en dos años, ya se hizo un primer aporte por 300 millones (...), ¿podría este reconocerse como una propiedad de inversión?”</i>

Respuesta

(...) Inversiones en Fiducias.

Las inversiones en fiducias de inversión que son realizadas con los recursos del IVA, si corresponde a períodos menores de un año se clasificarán en el grupo de activos corrientes.

Ahora bien, la inversión podrá clasificarse como equivalente al efectivo, siempre y cuando cumpla los requisitos de la NIC 7 para el grupo No 1 y la sección 7 para PYMES:

“Los equivalentes al efectivo se tienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo.

Para que una inversión financiera pueda ser calificada como equivalente al efectivo debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor.

Por tanto, una inversión será un equivalente al efectivo cuando tenga un vencimiento próximo, por ejemplo, de tres meses o menos desde la fecha de adquisición”

Para su reconocimiento, medición, presentación y revelación se tendrán en cuenta las normas sobre instrumentos financieros que sean aplicables (...).

Pagos anticipados para compra de propiedades.

En el caso de los anticipos entregados para la compra de propiedades, estas partidas deberán ser contabilizadas como anticipos, y presentadas por separado en los estados financieros o en las notas.

Dado que lo más común es que para estas partidas no se prevea su reembolso en efectivo, lo más pertinente es que ellas sean clasificadas y agregadas junto con el componente principal del cual formará parte, en la fecha en que se formalice la transacción de compra de los bienes.

Los anticipos para compra de bienes no deben clasificarse o agregarse junto con otras partidas monetarias, dado que ellas representan el derecho a recibir un bien y no el derecho a recibir un flujo de efectivo.

Si como consecuencia de un hecho posterior, la entidad pueda determinar objetivamente que tiene un derecho para recibir un flujo de efectivo, estas partidas deberían ser reclasificadas a otras cuentas en los estados financieros (...).

A continuación, transcribimos los párrafos 4.5. y 4.6, de la NIIF para las Pymes, (...)

“4.5 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

a. espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;

b. mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

c. espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa; o

d. se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha sobre la que se informa”. (...)

Inversión suplementaria

Concepto	Pregunta
2016-0215	<i>Una sucursal del régimen general ha recibido inversión extranjera directa desde su casa matriz durante los últimos diez años. La totalidad de los recursos de inversión extranjera que se han canalizado se han registrado ante el Banco de la Republica como inversión suplementaria al capital asignado.</i> <i>Existe actualmente una diferencia entre, por un lado, los valores registrados como inversión extranjera directa (montos efectivamente canalizados a través del mercado cambiario), y de otro lado, los montos contabilizados en la cuenta de capital de sucursal.</i> <i>En este evento, el monto registrado y efectivamente canalizado es mayor al contabilizado como capital. Esta diferencia obedece a una devaluación en la tasa de cambio peso colombiano – dólar estadounidense entre el momento en el que la matriz aprobó cada inyección de capital y el momento en el que dichos fondos fueron efectivamente canalizados. Sobre el particular, tenemos las siguientes inquietudes.</i> <i>¿Existe alguna contingencia cambiara derivada de esta situación o se presenta una infracción al régimen cambiario?</i> <i>¿La forma correcta de contabilizar esta diferencia entre los valores canalizados y los contabilizados es en la partida contable de “diferencia en cambio”?</i> <i>¿Existe alguna contingencia, riesgo u observación derivada del hecho que la diferencia entre los valores canalizados y los contabilizados sea muy alta, en razón a la devaluación de la tasa de cambio?</i> <i>¿Cómo regularizar esta situación desde el punto de vista cambiario, en razón a que no es posible ajustar la contabilidad de la sucursal ni de la matriz?</i>

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 correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES.

De acuerdo con la información suministrada por el consultante este consejo comprende que la casa matriz ha realizado unas transferencias de recursos a través del Banco de la Republica como inversión

suplementaria, hacia su subsidiaria.

Por lo anterior, debemos traer a colación los siguientes párrafos de la NIIF para las PYMES.

22.7 “Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos.

(a) Si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo.

(b) Si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida.

(c) En la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos, pero no emitidos y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, la entidad no reconocerá un incremento en el patrimonio”

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 NIIF. 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 período.

Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del período”

De lo anterior, para el caso planteado podemos concluir que, según lo indicado en el literal b), los anticipos recibidos para futuras capitalizaciones, se registran y presentan en el patrimonio como anticipos para futuras capitalizaciones, mientras no se hayan

emitido los correspondientes instrumentos de patrimonio y si existe un compromiso irrevocable, es decir, si la entidad receptora de los anticipos, no tiene la obligación de reembolsar dichos valores, en el evento de ser requerida su devolución. En caso contrario, se contabilizarán y presentarán en los estados financieros como un pasivo.

Ahora bien, en el momento del reconocimiento inicial de la transacción en moneda extranjera deberá medirse 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, es decir, utiliza la TRM de la fecha de la transacción para el reconocimiento inicial y posteriormente las partidas de carácter monetaria se ajustarán por la diferencia en cambio con variación en resultados.

Para una mayor ilustración, asumamos que la casa matriz realizó una transferencia de 1.000 dólares a su subsidiaria con el fin de realizar una inversión suplementaria, en la fecha de dicha transacción, la TRM era de 2.950 pesos por cada dólar y en el momento de la emisión de los títulos de patrimonio era de 2.875.

Reconocimiento cuando realiza la transferencia

Cuenta	Debe	Haber
Bancos en moneda extranjera	2.950.000	
Capital Suplementario		2.950.000

Emisión de los instrumentos de patrimonio

Cuenta	Debe	Haber
Capital Suplementario	2.950.000	
Capital		2.950.000

Cuenta	Debe	Haber
Perdida por diferencia en cambio	75.000	
Bancos en moneda extranjera		75.000

Inventarios

Concepto	Pregunta
2016-0170	<i>“Teniendo en cuenta su concepto 2014-0433, donde citan el párrafo 6 de la sección 13 sobre el costo de adquisición, (...) y donde se concluye que los descuentos comerciales las rebajas y otras partidas similares podrán ser reconocidos como un menor valor de los inventarios, se presenta la siguiente inquietud en una entidad del sector salud.</i> <i>La entidad del sector salud, cuando adquiere sus inventarios (al proveedor), de manera recurrente (casi todas las veces) hace uso del descuento que indica el proveedor por pronto pago. Quiere decir lo anterior que, de acuerdo con las estadísticas de la entidad y el comportamiento frente al pago, esta entidad del sector salud, siempre aprovecha el descuento por pronto pago.</i> <i>Por lo anterior, en nuestra consideración, la entidad del sector salud debe reconocer su inventario teniendo en cuenta los descuentos condicionados que son tomados de manera recurrente. Esto, asemejando los descuentos condicionados recurrentes con "otras partidas similares" de acuerdo con el párrafo seis de la sección 13. En NIIF-Pymes.</i> <i>Frente a lo anterior, nuestro interés es obtener un concepto por parte del CTCP en relación con: Saber si nuestra consideración está alineada con lo indicado para el reconocimiento de los inventarios a la luz de NIIF, o si, por el contrario, a pesar de que estos descuentos condicionados son recurrentes no pueden interpretarse como "otras partidas similares", ¿en cuyo caso no disminuirían el costo de los inventarios y el valor del descuento condicionado se reconoce como un ingreso?</i> <i>Contextualización de la operación de la entidad:</i> <i>Esta entidad del sector salud hace recobros al FOSYGA por los servicios prestados en salud a las EPS y el margen obtenido entre el valor de adquisición del inventario (al proveedor) y el recobro al FOSYGA no puede ser superior a x%; si este margen supera los límites determinados se presume detrimento de estos recursos parafiscales.</i> <i>En este contexto, a la entidad le favorece conservar la posición de no afectar el costo de sus inventarios con los descuentos condicionados a efectos de que su margen de utilidad este dentro del límite de los porcentajes establecidos.</i> <i>¿Por ser una entidad de las anteriores características, prevalecería el tratamiento que la entidad quiera dar a la operación dentro de su juicio e interpretación o lo indicado en la norma internacional, para este caso los aspectos para tener en cuenta en el costo de los inventarios?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo indicado en el Párrafo 13.6 de la NIIF para las PYMES:

“...Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición”.

Por lo tanto, estos conceptos deben ser reconocidos como un menor valor de los inventarios o un menor valor del costo de ventas en caso de que el inventario ya haya sido vendido o consumido, tal como tuvimos la oportunidad de señalarlo en nuestro concepto 2014-0433 (...).

En el caso de los descuentos condicionados, estos solo deben ser reconocidos en el momento que efectivamente se obtengan, dado que no existe la certeza de si van a ser tomados por quien adquiere los inventarios.

En caso contrario, se pueden estar reconociendo descuentos que es posible que por diferentes situaciones no se tomen.

En el siguiente ejemplo del material de formación sobre la NIIF para las PYMES correspondiente al módulo 13 – Inventarios - emitido por la Fundación IFRS, se ilustra el tratamiento de los descuentos por pronto así:

“Ejemplo 14: El 1 de noviembre de 20X1, un minorista adquiere de un proveedor 90 unidades de un bien a 500 u.m. por unidad con un crédito sin intereses a 60 días (condiciones normales de crédito). Para incentivar el pago temprano, el proveedor concedió al minorista un descuento por pago temprano del 10% por realizar el pago dentro de los 30 días de haber adquirido los bienes.

El 30 de noviembre de 20X1, el minorista pagó 40.500 u.m. para cancelar el monto adeudado por las 90 unidades compradas al proveedor.

El minorista calcula el costo del inventario en 40.500 u.m. [es decir, 100 unidades x (500 u.m. de precio de lista menos el descuento por pago temprano del 10% (500 u.m.)).]”

Es cierto que, en la realidad, lo usual es que, a una fecha de corte dada, parte del inventario se haya vendido y parte aún se conserve.

Se trata de una solución de tipo operativo, donde la gestión del inventario bien puede hacerse con las políticas definidas por la entidad, pero por lo menos en cada cierre mensual, el efecto contable debe quedar ajustado de acuerdo con lo dispuesto por el nuevo marco técnico normativo, prorrateando entre el costo de ventas y los inventarios, o en caso extremo en resultados, cuando se trata de inventarios adquiridos el periodo contable anterior, el valor de los descuentos condicionados finalmente tomados.

En todo caso, también se tendrán en cuenta los criterios de importancia relativa o materialidad que hayan sido definidos por la administración de la entidad.

Finalmente, si los descuentos por pronto pago siempre se toman como lo indica el consultante, en la práctica dejarían de ser partidas contingentes, y deberían ser reconocidos en el momento del reconocimiento inicial de los inventarios.

En ese caso, el descuento debería ser contabilizado en el momento del reconocimiento inicial del inventario. (...)



Inventarios en el ESFA

Concepto	Pregunta
2016-0824	<i>“Una compañía constructora que aplica NIIF plenas, tiene en su ESFA los siguientes inventarios:</i> <i>1. Inventario en proceso: Corresponden a obras de urbanismo en curso o en proceso de construcción.</i> <i>2. Inventario de producto terminado: Corresponden a apartamentos que se encuentran con su proceso constructivo terminado y se encuentran listos para entregar o vender.</i> <i>3. Terrenos improductivos: Que se reclasifican a Propiedades de Inversión.</i> <i>En el momento de realizar el ESFA, estos inventarios se ingresaron al costo que traían los inventarios bajo COLGAAP. Es decir, incluían su costo de adquisición (aunque nunca fue revaluado el terreno cuando aún no pertenecía a inventario). Esto se realizó de la misma forma para el inventario en proceso y de producto terminado, adicionando los costos de transformación.</i> <i>De acuerdo a lo anterior, los terrenos donde se desarrollan los proyectos (en proceso) y los de producto terminado, difieren sustancialmente de su valor razonable, porque los terrenos fueron adquiridos hace muchos años y nunca se afectaron con avalúo.</i> <i>Entiendo que la NIC 2 de inventarios incluye el costo de terrenos y éstos si están orientados a constituirse en un inventario no deberían llevar valorizaciones, pero me inquieta que el valor de los inventarios en proceso e inventario de producto terminado, al contener terrenos que fueron comprados hace mucho tiempo atrás y que se tuvieron para obtener plusvalías, nunca fueron afectados con revaluaciones antes del momento en que se dispusiera que pasarían a ser un inventario, es decir, hasta que se decidiera que en dicho terreno se construiría.</i> <i>En el año 2015 a 2017 de acuerdo a la ley de saneamiento fiscal, las compañías tienen acceso a normalizar sus activos, con lo cual pueden declarar activos y/o pasivos omitidos, de igual manera, muchas están llevando sus activos a procesos de normalización fiscal.</i> <i>Para el caso una compañía realizó un proceso de saneamiento fiscal en algunos proyectos en curso (inventarios en construcción), producto terminado (inventario de obras de urbanismo terminadas) y terrenos improductivos (clasificados como propiedades de inversión), sin embargo, no los realizó en su totalidad para todos los terrenos improductivos y obras de urbanismo en proceso y terminadas.</i> <i>Teniendo en cuenta que en adopción por primera vez NIIF 1 permite que para el caso de activos tales como PPyE, Intangibles, se tome como costo atribuido: El valor razonable, el saldo PCGA más revaluaciones de períodos anteriores, o si no toma ninguno de los anteriores puede incluir el costo depreciado recalculado conforme a la vida útil y lo anterior es claro hablando de PPyE, pero:</i> <i>¿Al hablar de Propiedades de inversión (terrenos improductivos), entiendo que también hubiera podido no tomar la exención de la NIIF 1 (es decir, dejar el costo de adquisición, por cuanto los terrenos no se deprecian) y sin embargo, en la medición posterior tendría que llevarlo a su valor razonable? o ¿tendría que haber llevado a valor razonable la propiedad de inversión desde el ESFA?</i> <i>En cuanto a inventarios de producto en proceso y terminado:</i> <i>Para el caso de los inventarios, estos incluyen terrenos que nunca se valorizaron y que por lo tanto no estaban a valores ni un poco cercanos al de mercado. Pero la</i>

Concepto	Pregunta
	<i>NIC 2 habla que su reconocimiento se da a costo, es decir sería el costo del activo (terreno) y todos los demás para su formación y luego, medición posterior a valor neto realizable, mi pregunta es la siguiente:</i> <i>¿La compañía tendría que haber realizado avalúo del terreno que forma parte del inventario de producto en proceso y producto terminado, teniendo en cuenta que estos terrenos estuvieron improductivos mucho tiempo antes de ser clasificados como inventario?</i> <i>¿No es acaso poco razonable que, si este terreno permaneció por muchos años como un lote de engorde, debería tener una valorización que tomaría luego el inventario? ¿Qué debería hacerse para el ESFA?</i> <i>¿Cómo manejaría bajo NIIF los ajustes de mayor valor del activo por el saneamiento fiscal a los inventarios de producto en proceso y terminado, puesto que la empresa está en este proceso en ESFA y Transición, puesto que estos terrenos y edificaciones no fueron avaluadas bajo la norma local? ¿Estos ajustes se llevarían como mayor valor del inventario, o qué debe hacer?"</i>

Respuesta

(...) ¿Al hablar de Propiedades de inversión (terrenos improductivos), entiendo que también hubiera podido no tomar la exención de la NIIF 1 (es decir, dejar el costo de adquisición, por cuanto los terrenos no se deprecian) y sin embargo, en la medición posterior tendría que llevarlo a su valor razonable? o ¿tendría que haber llevado a valor razonable la propiedad de inversión desde el ESFA?

Para dar respuesta a su inquietud, es necesario traer a colación los siguientes párrafos de las normas:

Párrafo D5 de la NIIF 1

"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."

Párrafo 20 de la NIC 40

"Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial."

De acuerdo con los párrafos transcritos anteriormente y la información suministrada por la entidad, este consejo considera que los terrenos a que se hace mención corresponden a propiedades de inversión ya que se tienen para obtener plusvalías.

Ahora bien, en la elaboración de Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)

podrá utilizarse de manera optativa la exención del párrafo D5, es decir el valor razonable como costo atribuido.

Sin embargo, si la entidad no desea hacer uso de la exención podrá medir la propiedad de inversión al costo más todos aquellos costos asociados a la transacción, independientemente del modelo de medición posterior que la compañía seleccione.

¿La compañía tendría que haber realizado avalúo del terreno que forma parte del inventario de producto en proceso y producto terminado, teniendo en cuenta que estos terrenos estuvieron improductivos mucho tiempo antes de ser clasificados como inventario?

¿No es acaso poco razonable que si este terreno permaneció por muchos años como un lote de engorde, debería tener una valorización que tomaría luego el inventario?

¿Qué debería hacerse para el ESFA?

En la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), la entidad medirá los inventarios de acuerdo con lo normado en el párrafo 9 de la NIC 2

"Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor."

Por ende, los terrenos que ya fueron registrados como parte del inventario no



podrán valorarse a valor razonable como costo atribuido, porque esa exención solo es usada en propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles.

Ahora bien, caso diferente cuando hablamos de que una propiedad de inversión va a ser trasladada al inventario, motivo por el cual si podría ser medido a valor razonable de acuerdo con lo normado en el párrafo 60 de la NIC 40.

“Para la transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NIC 16 o la NIC 2, será el valor razonable en la fecha del cambio de uso.”

¿Cómo manejaría bajo NIIF los ajustes de mayor valor del activo por el saneamiento fiscal a los inventarios de producto en proceso y terminado, puesto que la empresa está en este proceso en ESFA y Transición, puesto que estos terrenos y edificaciones no fueron valuadas bajo la norma local? ¿Estos ajustes se llevarían como mayor valor del inventario, o qué debe hacer?

Como se mencionó anteriormente, si los terrenos ya se encuentran reconocidos en el inventario estos no podrán revalorizarse, caso diferente si pertenecieran a propiedades de inversión en cuyo caso el mayor valor del activo se ajustará contra utilidades retenidas producto del proceso de conversión. (...)

Inventarios tasa de cambio usada en productos importados

Concepto	Pregunta
2016-0108	<i>“Si realizo una compra a crédito en el exterior en mayo y la TRM está en \$2.800 fecha invoice: el contenedor llega dos meses después para su respectiva nacionalización y en mi manifiesto de importación la TRM establecida por la DIAN es de \$3.200. ¿Con cuál TRM debo ingresar la mercancía al software contable?”</i>

Respuesta

(...) Costo de los inventarios

“13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.”

Costos de adquisición

“13.6 Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.”

Reconocimiento de costos por préstamos

“25.2 Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.”

Medición inicial de transacciones en moneda extranjera

“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 NIIF. 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.”

“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.”

De acuerdo con lo anterior, en el reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera una entidad del Grupo 2 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 transacción; también puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para las transacciones que tengan lugar en ese periodo siempre que las tasas no hayan variado de forma significativa.

Los ajustes que se originen en periodos posteriores, por costos de préstamos o diferencia en cambio, deberán ser reconocidos directamente en el estado de resultados y no deben afectar el costo inicial del inventario.

La fecha de la transacción será el momento en que le hayan trasferido sustancialmente los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del inventario, para lo cual podría considerar los términos de negociación denominados “INCOTERMS”:

Los INCOTERMS son un conjunto de reglas internacionales, de aceptación voluntaria por las partes, que determina el alcance de las cláusulas comerciales incluidas en el contrato de compraventa internacional. Son de fácil comprensión para las partes que intervienen.
(...)

Inventarios en una compañía que hace intermediación aduanera

Concepto	Pregunta
2016-0707	<i>Una Agencia de Aduanas que no maneja en su contabilidad la cuenta de inventarios, en razón a que sus compras propias las direcciona al gasto o donde sea su destino y los pagos a terceros incurridos en la intermediación entre el cliente y la aduana son direccionados a CXC al cliente, ¿debe incluir dentro de sus políticas la de INVENTARIOS?</i> <i>Considerando que la NIIF para Pymes en su Sección 13 (Inventarios) menciona: "13.1 En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción"</i> <i>Vale la pena anotar que para comenzar a reconocer inventario por concepto del cálculo de mano de obra incurrido en la prestación de los servicios a los clientes se hace complejo, dado que las personas cumplen diferentes funciones tanto operativas como administrativas, adicional a que las órdenes de trabajo son demasiadas en el mes y no se dispone de un software que facilite ese proceso.</i>

Respuesta

(...) La decisión de establecer un sistema de gestión de costos, en una entidad que presta servicios, es responsabilidad de la administración.

Este consejo no da orientación sobre la conveniencia o inconveniencia de hacerlo, dado que su función está dirigida a dar orientación técnica sobre la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información. Para el caso específico de su consulta, en la sección 13 de la NIIF para Pymes, párrafo 13.14, y en la sección 23, párrafo 23.14, se dan lineamientos para la contabilización de los inventarios y los ingresos de un prestador de servicios.

13.14 *"En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán*

márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios."

23.14 *"Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:*

- El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.*
- Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.*
- El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.*
- Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad"*

Por otra parte, el CTCP se pronunció sobre el tema de los costos de un prestador de servicios en el concepto 2015-1050, (...)

IVA descontable en PPE

Concepto	Pregunta
2016-0842	<i>"Quisiera saber que incidencia tiene en el registro de propiedad planta y equipos bajo NIIF full el impuesto deducible del que habla los artículos 258-1 y 258-2 del estatuto tributario"</i>

Respuesta

(...) Para efectos de determinar el tratamiento contable del descuento del impuesto sobre las ventas en la adquisición o importación de bienes de capital (previstos en los artículos 258-1 y 258-2 del E.T.), 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 <u>impuestos indirectos no recuperables</u> 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, (...).	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 <u>y los impuestos no recuperables</u>, 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, (...).	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y <u>los impuestos indirectos no reembolsables</u> 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, los dos puntos de IVA que se descuentan del impuesto sobre la renta, no deben formar parte del costo del activo, dado que las

normas aplicables para los tres grupos indican que los impuestos recuperables no forman parte de la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo. (...)

Leasing Financiero

Concepto	Pregunta
2016 - 0643	<i>“(...) Sobre un inmueble adquirido por intermedio de leasing inmobiliario financiero a una persona jurídica, el cual fue aprobado por la suma de \$437.000.000 como valor del contrato de arrendamiento financiero, pero este inmueble se encontraba avaluado por catastro por la suma de \$586.028.000 en esta negociación.</i> <i>Actualmente el inmueble se encuentra avaluado por catastro por \$1.017.000.000. Desde el punto de vista contable (...), ¿cómo debo proceder para contabilizar esta diferencia? y, así ajustar este activo intangible a su valor catastral, sin que esto me afecte en el momento de ejercer la opción de compra del inmueble (...)”</i>

Respuesta

(...) Los párrafos 20.4 y 20.9, establece:

“Clasificación de los arrendamientos

20.4 Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad (...)

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 (...) se añadirá al importe reconocido como activo.”

Medición Posterior

“20.11 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el método del interés efectivo (...).

El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante, en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar.

Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran.

20.12 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo, es decir, la Sección 17 (...), la Sección 18 o la Sección 19 (...).

Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

Un arrendatario también evaluará en cada fecha sobre la que se informa si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (...)

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, el tomar el valor registrado en el avalúo catastral como un valor razonable es una medida no adecuada, por cuanto los avalúos catastrales no son la fuente más idónea para ser tenidos como base al momento del reconocimiento. (...)

Tratándose de un arrendamiento financiero la medición inicial debe realizarse por el menor valor entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamientos.

En periodos posteriores, la contabilización dependerá de la forma en que haya sido contabilizado, ya que se podría tratar de una propiedad de inversión o de una propiedad, planta y equipo.

Es importante tener claridad en la política contable definida para el tratamiento de este tipo de activos y basados en las definiciones citadas, determinar el momento del registro contable: (a) en la fecha inicial del arrendamiento; b) en la fecha de transición, c) en periodos posteriores). (...)

Limite – Revisorías Fiscales.

Concepto	Pregunta
2016-0509	<i>“Tengo una inquietud acerca del límite máximo que una persona natural puede tener registrado como revisor fiscal principal y revisor fiscal suplente.</i> <i>La normatividad dice que son cinco el límite de empresas tanto S.A. como SAS, y que para las empresas limitadas no hay límite, pero por favor solicito la aclaración de si ¿yo como persona natural puedo tener cinco revisorías fiscales como principal y otras cinco como revisor fiscal suplente?”</i>

Respuesta

(...) Con base en la información suministrada por la peticionaria, 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.”

Respecto a la pregunta planteada por la peticionaria, la prohibición del artículo 215 del Código de Comercio hace referencia al ejercicio efectivo del cargo de Revisor Fiscal en más de cinco sociedades por acciones, sea que quienes las desempeñen lo hagan indistintamente en calidad de principales o suplentes, y no a la Simple posibilidad de ejercerla.

Así las cosas, el revisor fiscal que actúa como principal en 5 sociedades no puede ejercer el cargo en ninguna otra, ni siquiera para suplir la ausencia temporal del principal. (...)

Los cambios en estados financieros deben ser aprobados por asamblea y enviados nuevamente a la superintendencia

Concepto	Pregunta
2016 - 0690	<i>Mi empresa presentó en las fechas establecidas los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2015. Posterior a la presentación se observó que se hizo una clasificación incorrecta del activo corriente y no corriente.</i> <i>La empresa desea corregir la información presentada a la Supersalud. Tenemos dos inquietudes:</i> <i>1) ¿Dichos cambios también deben ser aprobados por Asamblea General?</i> <i>2) ¿La información suministrada se debe corregir en la Supersalud?</i>
Respuesta	

(...) ¿Dichos cambios también deben ser aprobados por Asamblea General?

El Código de Comercio, en su artículo 187, en su numeral 2, establece que los estados financieros deben ser aprobados por el máximo órgano social.

En relación con su pregunta, este Consejo considera que un cambio en la clasificación y agregación de las partidas, para corregir un error en la presentación corriente y no corriente podría no representar un error material, que afecte las decisiones que los usuarios internos o externos toman con base en dichos estados financieros; más aún, si en las notas se incorporan datos sobre plazos y vencimientos de las partidas que originan el error.

Se tendrá en cuenta que al Certificar los informes financieros por parte del Contador Público y el Representante Legal, o emitir el dictamen por parte del Revisor fiscal, si este procede, es muy importante considerar si los principios de presentación y revelación fueron debidamente aplicados.

Los estados financieros comunican a terceros información que es útil para sus decisiones, y si las clasificaciones y agregaciones presentadas en los estados financieros inducen a un error material esto podría tener efecto en sus decisiones.

Por tanto, si el error no es material, y si no afecta el importe del patrimonio, este Consejo considera que no se requeriría someter a una nueva aprobación los estados financieros, pero en todo caso al someter a aprobación los informes financieros, en el período siguiente, deberían efectuarse los ajustes por reclasificación correspondientes de los períodos anteriores que son presentados en dichos estados y efectuar las revelaciones a que haya lugar.

¿La información suministrada se debe corregir en la Supersalud?

Cualquier error material debe generar un ajuste en los estados financieros, y si este fuera el caso, es pertinente que este sea conocido por los usuarios de dichos estados.

En relación con la forma en que este error por reclasificación debe ser reportado a la Superintendencia Nacional de Salud, este Consejo carece de competencia para pronunciarse sobre el tema, por lo que procederá a dar traslado de su consulta a esta Superintendencia.

En todo caso la consideración del principio de importancia relativa o materialidad, es fundamental para tomar una decisión en estos casos (...)

Manejo bajo NIIF Pymes de una inversión que tiene varios aportantes

Concepto	Pregunta
2016 - 0644	<i>“Siete sociedades realizaron un aporte cada una por diferente valor, para la creación de un parque ecológico, mediante un contrato de participación; cuya administración y contabilidad bajo norma local está a cargo de una de ellas (participe gestor); en cuyo contrato, se estableció que se generaría la distribución de utilidades o pérdidas anualmente de acuerdo al porcentaje de participación.</i> <i>Durante el año 2015 inicio sus operaciones al público, y eventualmente varias de estas sociedades realizaron aportes adicionales, según las necesidades de flujo de caja. Los partícipes no gestores no ejercen el control sobre el parque, solo la participe gestora lo administra e informa.</i> <i>Por lo anterior la inquietud es la siguiente:</i> <i>Teniendo en cuenta la sección 15 de las NIIF para las PYMES en donde define en el párrafo 15.3 negocio conjunto, que puede tomar la forma de: operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta o entidades controladas de forma conjunta.</i> <i>Ya que el parque no es una sociedad independiente con NIT y personería jurídica y la contabilidad se maneja en cuentas de orden de la participe gestora, ¿el tratamiento en la contabilidad bajo NIIF <u>se reconocería como una operación conjunta</u>?</i> <i>Si es así, ¿cada participe no gestor reconocería su porcentaje de efectivo, deudores, inventarios, propiedad planta y equipo, impuestos, pasivo, ingresos y gastos (párrafo 15.4)?</i> <i>¿A qué se refiere el párrafo 15.5 b, el cual cita: los gastos en que incurra y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto?</i>

Respuesta

(...) La sección 15 de esta norma contiene las directrices para la contabilización de los negocios conjuntos, ya sea que se trate de una entidad controlada conjuntamente, de un activo, o de una operación controlada conjuntamente (...)

También es pertinente aclarar que muchas actividades económicas organizadas pueden cumplir las condiciones para ser consideradas como un negocio, y en consecuencia podrían cumplir los requisitos para convertirse en una entidad que informa, que es requerida o elige preparar voluntariamente estados financieros de propósito general.

No obstante, por requerimientos legales, algunos de estos negocios podrían no estar obligados a llevar contabilidad ni a elaborar estados financieros de propósito general.

Para establecer el tipo de acuerdo conjunto y su forma de contabilizarlo, se requiere considerar por lo menos lo siguiente:

1. Verificar si se cumplen las condiciones establecidas en los párrafos 15.2. y 15.3 de la sección 15, esto es la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de compartir el control al tomar decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas.

2. Establecer el tipo de negocio conjunto, lo cual dependerá de los derechos y obligaciones de los partícipes. Si los partícipes tienen derecho residual sobre los activos netos del negocio, y no derechos sobre activos u obligaciones sobre los pasivos, el negocio podría ser considerado como una entidad controlada conjuntamente, lo cual podría convertir al negocio en una entidad que informa, que es independiente de los

partícipes. En este caso los aportes en la contabilidad de los partícipes se contabilizarían como una inversión (ver párrafos 15.8 a 15.15)

3. Si de la evaluación realizada se concluye que se cumplen las condiciones para que el negocio sea clasificado como una operación conjunta, aun cuando el negocio podría elaborar informes financieros de propósito especial, en la contabilidad de los partícipes se tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 15.15 del marco técnico de las empresas del Grupo 2.

En este caso se contabilizarán los activos controlados y los pasivos incurridos y la parte de los gastos en que incurre, y la participación de los ingresos.

4. En el evento en que la entidad concluya que no se cumplen las condiciones para que los partícipes reconozcan la existencia de una entidad controlada conjuntamente, o de una operación controlada conjuntamente, los aportes de los partícipes podrían otorgar a ellos el control, en el caso de que el gestor sea el único responsable de tomar las decisiones relevantes del negocio, o influencia significativa, en el evento en que solo se tenga la posibilidad de participar en estas decisiones.

Para mayor claridad a continuación damos respuesta a cada una de sus preguntas:

Ya que el parque no es una sociedad independiente con NIT y personería jurídica y la contabilidad se maneja en cuentas de orden de la partícipe gestora, ¿el tratamiento en la contabilidad bajo NIIF se reconocería como una operación conjunta?

Desde el punto de vista contable para que se configure la existencia de una entidad no se requiere la existencia del NIT o de la personería jurídica, dado que, si se cumplen las condiciones para ser considerada una entidad controlada conjuntamente, esta podría convertirse en una entidad que informa que es independiente de los partícipes.

En consecuencia, se debe distinguir entre los estados financieros del negocio y los estados

financieros separados o consolidados de los partícipes.

Una operación conjunta podría elaborar informes financieros separados de propósito especial, con destino a los partícipes u otros interesados, pero en la contabilidad de los partícipes se deberá aplicar lo establecido para la contabilización de las operaciones controladas conjuntamente.

En relación con el manejo de cuentas de orden, deberá tenerse en cuenta que estos requerimientos han sido derogados a partir de la expedición de los nuevos marcos técnicos, por lo que la entidad deberá manejar un sistema de registros independientes que le permita elaborar los informes financieros que resulten pertinentes, ya sea que se trate de estados financieros de propósito general de una entidad que informa que elige o es requerida para elaborarlos, o de propósito especial, que se dirigen a atender necesidades especiales de otros usuarios.

Si es así, ¿cada partícipe no gestor reconocería su porcentaje de efectivo, deudores, inventarios, propiedad planta y equipo, impuestos, pasivo, ingresos y gastos (párrafo 15.4)?

Lo indicado en su pregunta solo sería aplicable cuando se haya concluido que el negocio conjunto debe ser clasificado como una operación controlada conjuntamente. Si al analizar los derechos y obligaciones del contrato se concluye que lo que existe es una entidad controlada conjuntamente, los partícipes deberían contabilizar una inversión.

A continuación, transcribimos los párrafos de la norma que establecen las directrices para la contabilización de las operaciones conjuntas y las entidades controladas conjuntamente:

Operaciones controladas de forma conjunta

“15.4 La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes.

Cada participante utilizará sus propiedades, planta y equipo y llevará sus propios inventarios. También incurrirá en sus propios gastos y pasivos,

obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones.

Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste.

Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.

15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

a. los activos que controla y los pasivos en los que incurre, y

b. los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

“15.8 Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada participante adquiere una participación.

La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha entidad.

Medición – elección de política contable

15.9 Un participante contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones:

- a. El modelo de costo del párrafo 15.10.
- b. El método de la participación del párrafo 15.13.
- c. El modelo del valor razonable del párrafo 15.14.”

¿A qué se refiere el párrafo 15.5 b, el cual cita: los gastos en que incurra y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto?

El párrafo 15.5 b se aplica al contabilizar en la contabilidad de los partícipes los derechos y obligaciones que se derivan de la existencia de una operación controlada conjuntamente.

Dado que en estos casos no se registra una inversión, los partícipes deben reconocer los activos que controla y los pasivos en que incurre y su parte de los ingresos obtenidos por la venta de bienes o prestación de servicios del negocio conjunto.

En este caso, aun cuando podrían elaborarse informes financieros con destino a los partícipes y otros interesados, el negocio no cumple los requisitos para ser considerado una entidad que informa. (...)

Manejo de cargos diferidos y de anticipos entregados

Concepto	Pregunta
2016-0619	<i>“Existe una confusión que radica en el manejo de los Diferidos bajo NIIF Pymes; las diferencias para esta partida radican en los cargos diferidos que corresponden a los gastos en que se incurre en la constitución de empresas, también conocidos como “de montaje” o “pre operativos” y que según lo dispuesto en el Decreto 2649 se amortizaban (llevaban gradualmente al gasto), a fin de no afectar negativamente los resultados en un solo periodo, de modo que su efecto se “difería”, llevándolo al gasto en un determinado número de meses, tratamiento que se permite también en la Norma fiscal, (...).</i> <i>En cuanto a los gastos diferidos, como es el caso de: arrendamientos, intereses y seguros pagados por anticipado, las NIIF si permiten su clasificación como activo si cumplen con las condiciones para su reconocimiento, las cuales son: la probabilidad de generar un beneficio económico futuro y la determinación de su valor fiablemente; bajo esta premisa se genera la inquietud si las NIIF aceptan o no el manejo de los diferidos por concepto de pre operativos o reconocimiento parcial de entregables.</i> <i>Para efectos de control cuando se entrega un recurso bajo COLGAAP, podría manejarse como anticipo (concepto que bajo NIIF no aplica), la alternativa que podría manejarse es el diferido, concepto que deja vacíos en la norma también, en el manejo de los mismos.</i> <i>Acorde a lo anterior agradezco me puedan informar si es viable actualmente bajo NIIF Pymes, continuar con el manejo de anticipos por servicios u honorarios (si no han prestado el servicio, porque se debe afectar el gasto) o en su defecto si es viable manejarlo a través de diferidos por el concepto de “generar un beneficio futuro para la empresa”.</i>

Respuesta

(...) ¿Las NIIF aceptan o no el manejo de los diferidos por concepto de preoperativos o reconocimiento parcial de entregables?

El marco técnico que deben aplicar las empresas del Grupo 2, contenido en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015, establece las directrices para el reconocimiento de los gastos preoperativos (actividades de establecimiento) y otros activos intangibles generados internamente:

“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 NIIF.

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:

- Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares.
- 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).**
- Actividades formativas.
- Publicidad y otras actividades promocionales.
- Reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

f. *Plusvalía generada internamente.*” (Negrillas fuera del texto)

Cuando una entidad sea clasificada en el Grupo 1, aplicará lo pertinente, considerando lo establecido en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 (Ver párrafos 51 al 67 y 69A de la NIC 38).

En conclusión, para efectos contables, los gastos preoperativos deben ser reconocidos directamente contra el estado de resultados y no es viable su capitalización como un activo diferido.

¿Es viable actualmente bajo NIIF Pymes, continuar con el manejo de anticipos por servicios u Honorarios (si no han prestado el servicio, porque se debe afectar el gasto) o en su defecto si es viable manejarlo a través de diferidos por el concepto de "generar un beneficio futuro para la empresa"?

Los anticipos conceden a la entidad un derecho a recibir un bien o servicio, y en consecuencia dichas partidas cumplen los requisitos para ser reconocidos como un activo, y deberán seguir siendo amortizadas en la medida en que se reciben los bienes o servicios.

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.

Se recomienda que dichas partidas se agrupen para efectos de presentación bajo denominaciones generales de otros activos no financieros, o si ellos representan partidas importantes, también es viable su presentación en el estado de situación financiera bajo la denominación de pagos anticipados o anticipos en efectivo (ver párrafo 3.15 del marco técnico de las Empresas del Grupo 2, o el párrafo 29 de la NIC 1, si la entidad aplica el marco técnico del Grupo 2).

Sobre el particular, los marcos técnicos de las empresas del Grupo 1 o 2 señalan lo siguiente:

Sección 18 Activos Intangibles (Grupo 2).

“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”.

NIC 38 Activos Intangibles (Grupo1)

70 El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios. (...)

Manejo de cartera y aportes de acuerdo con el Decreto 2496

Concepto	Pregunta
2016-0371	(...) En una entidad vigilada por la Supersolidaria que deba consolidar estados financieros, se estaría incumpliendo el principio financiero y contable de comparabilidad de los estados financieros, el cual es básico para que la información sea útil para la toma de decisiones económicas, por cuanto en los estados financieros separados o individuales deberá darle el tratamiento que las excepciones del Decreto referido introdujo en materia de cartera de crédito y de aportes sociales, es decir, aplicar la metodología que indique la Supersolidaria para el tratamiento de la cartera de crédito (metodología de pérdida esperada) y presentar la totalidad de los aportes sociales en el patrimonio. Pero cuando esta misma entidad deba consolidar estados financieros con sus controladas, deberá darle el tratamiento a la cartera conforme lo designa la sección 11 (la metodología de pérdida incurrida). Similar circunstancia con los aportes sociales porque deberá presentar en el patrimonio solamente los aportes mínimos irreducibles y en el pasivo lo que exceda respecto del total de aportes pagados (...).

Respuesta

(...) Al elaborar informes financieros de propósito general una entidad puede establecer límites distintos.

En un primer caso se pueden tener en cuenta solo los elementos sobre los cuales la entidad tiene control directo, aspecto que da origen a los informes financieros no consolidados en los que la participación en otras entidades se presenta como un elemento del balance denominado inversiones en instrumentos de patrimonio (...).

En otros casos al establecer el límite se adicionan los elementos sobre los cuales existe control indirecto, dando origen a los estados financieros consolidados, los cuales en teoría son más útiles que los estados financieros no consolidados, aun cuando no puede desconocerse que los estados financieros también son útiles, principalmente para atender requerimientos legales u otros propósitos.

(...) El párrafo 1.7, indica:

*"1.7 Una controladora (...) evaluará si cumple con los requisitos para utilizar esta NIIF en sus estados financieros separados **sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas.***

Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de

acuerdo con esta NIIF (...), incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales (...)".

De acuerdo con lo anterior, los **estados financieros no consolidados** no son comparables con los **estados financieros consolidados**, y al elaborar unos u otros las políticas contables aplicadas pueden ser distintas. (...)

En el caso de su consulta, los estados financieros separados se elaboran considerando las excepciones establecidas en los decretos, sin perjuicio de que en los estados financieros consolidados no sean aplicables dichas excepciones.

Para cumplir el nuevo marco normativo, en los estados financieros separados, en los que se han aplicado las excepciones, deberá incluirse una referencia en la que se indique la forma de obtener los estados financieros consolidados.

Por tanto, en el resumen de las políticas contables en uno y otro, deben establecer claramente las bases de preparación y presentación, indicando las excepciones correspondientes en cada caso, estos requerimientos deben estar plasmados en las notas a los estados financieros. (...)

Manejo del Superávit por método de participación en el ESFA

Concepto	Pregunta
2016-0059	<i>¿Al preparar el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA – al 1º de enero de 2015 el saldo registrado en la cuenta patrimonial 3225 – Superávit Método de Participación se debe reclasificar a ganancias acumuladas?</i> <i>¿Sino no se puede reclasificar el saldo a ganancias acumuladas, se puede reclasificar al rubro otras participaciones en el patrimonio?</i>

Respuesta

(...) La existencia de un saldo en la cuenta superávit por método de participación, es un indicador de que la entidad utiliza en la medición posterior de sus inversiones en subsidiarias, en los estados financieros separados, el método de participación patrimonial, procedimiento mediante el cual la participación en el resultado del período (debidamente ajustado para eliminar el efecto de las transacciones ascendentes y descendentes entre la entidad matriz y sus subordinadas) son reconocidas como un mayor valor de la inversión y un ingreso o gasto en el estado de resultados.

La participación en otras partidas que no afectan el resultado del período reconocida en el otro resultado integral, generando un incremento en el valor de la inversión y un aumento o disminución del superávit método de participación.

De acuerdo con lo anterior, si una entidad utiliza el método de participación patrimonial

para la medición posterior de sus inversiones en subsidiarias deberá mantener por separado en otras cuentas patrimoniales el superávit correspondiente.

El uso del método de participación como criterio de medición posterior, impide el uso del costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura, lo cual sería aplicable cuando en períodos posteriores al reconocimiento inicial las inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos son medidas al costo.

En consecuencia, la reclasificación del superávit método de participación a las ganancias retenidas solo procede cuando la entidad utiliza la excepción de costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura, lo cual aplica cuando en los períodos posteriores las inversiones van a ser medidas al costo. (...)

Manejo excedentes - ESAL

Concepto	Pregunta
2016-0298	<i>“En consultas anteriores se explica que, para ser usado en la adquisición de activos fijos productivos, contablemente se debitaba la cuenta de Propiedad Planta y Equipos con cargo a la cuenta de bancos o caja y luego se debitaba la cuenta 37 para disminuir los excedentes acumulados y se acreditaba el Ingreso. Este último registro era meramente contable y se excluía en la conciliación fiscal para la declaración de renta.</i> <i>Mi consulta se enfoca en este último registro, debido a que, si se afecta el ingreso como contrapartida, esto haría que al final también se incrementen los excedentes del periodo contable en el que se usen los excedentes acumulados, generando que se “inflen” los resultados del ejercicio en el que se usen los excedentes acumulados.”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con los términos planeados por el peticionario, y dando respuesta a la consulta, en nuestra opinión, el planteamiento del consultante no es compartido por el CTCP dado que la liberación de una reserva conlleva a incrementar los excedentes acumulados y no el ingreso.

Respecto al manejo de los excedentes, planteamos el siguiente ejemplo de manera ilustrativa:

Excedentes del Ejercicio para el 20X1 \$1.000

La distribución de los excedentes es la siguiente:

Cuenta	Débito	Crédito
Excedentes del Ejercicio para el 20X1	\$1.000	
Reserva legal		\$100
Otras Reservas		\$100
Reserva para reposición de Propiedad, Planta y Equipo		\$800
Total	\$1.000	\$1.000

La Compra del activo y la liberación de la reserva será:

Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad, Planta y Equipo	\$800	
Bancos		\$800
Reserva para reposición de Propiedad, Planta y Equipo	\$800	
Excedentes de Ejercicios Anteriores		\$800
Total	\$1.600	\$1.600

Es importante tener claro que la liberación de la reserva conlleva a que los recursos quedan nuevamente a disposición de los accionistas, pero en ningún momento se constituyen como un ingreso de la Sociedad.

Lo anterior, se encuentra debidamente detallado en la Orientación Técnica No. 15 “Copropiedades de uso residencial o mixto”, (...)

Medición de inventarios importados, medición de terrenos ajenos e impuestos diferidos en Pymes

Concepto	Pregunta
2016-0418	(...) ¿Cuándo se adquieren activos importados (...) cuya moneda de transacción es el dólar, y se hace crédito mediante un forward, pregunto esta tasa forward se puede tomar como el valor a reconocer en el momento de la importación? Si esto no es posible me pueden indicar ¿cuál debe ser la manera técnica de reconocer? ¿Cómo se deben reconocer y medir las construcciones en terrenos ajenos? ¿Cuál sería el tiempo de amortización, el tiempo del contrato o la vida útil de la construcción? ¿Se debe reconocer impuesto diferido por los terrenos que están en uso en la actividad productora de una sociedad, sabiendo que dichos terrenos no están para la venta, ni a corto ni a largo plazo?

Respuesta

(...) ¿Cuándo se adquieren activos importados (...) cuya moneda de transacción es el dólar, y se hace crédito mediante un forward, pregunto esta tasa forward se puede tomar como el valor a reconocer en el momento de la importación? Si esto no es posible me pueden indicar ¿cuál debe ser la manera técnica de reconocer?

La compra de los inventarios y el contrato de forward son dos transacciones independientes y no pueden contabilizarse como una única transacción. En consecuencia, una entidad aplicará lo establecido en las secciones 13, 23 y 30 del marco técnico del Grupo 2 (...) al contabilizar sus inventarios y los intereses y diferencia en cambio; o la sección 12 para contabilizar las operaciones forward.

INVENTARIOS

“Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera

Reconocimiento inicial

30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:

- compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;**
- presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o

- aparte de eso, adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

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 NIIF.

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.” (Negrillas fuera del texto).

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:

- convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;
- 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.*"

OPERACIONES FORWARD

"Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

12.6 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

12.7 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable, que es normalmente el precio de transacción.

Medición posterior

12.8 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Sección 12 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el resultado, excepto en el caso de: los instrumentos de patrimonio sin cotización pública y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad, y los contratos vinculados con estos instrumentos que, en el caso de ejercitarse, darán lugar a la entrega de estos instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioro del valor.

12.9 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un instrumento de patrimonio sin cotización pública medido al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad se tratará como el costo del instrumento.

La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro del valor hasta que una medida fiable del valor razonable se encuentre disponible".

¿Cómo se deben reconocer y medir las construcciones en terrenos ajenos? ¿Cuál sería el tiempo de amortización, el tiempo del contrato o la vida útil de la construcción?

Si la construcción cumple con los requisitos para ser reconocida como una PPE bajo pymes, independientemente de que la misma haya sido construida sobre un terreno arrendado, la misma hará parte de la PPE y su reconocimiento, medición inicial y posterior se hará de acuerdo con los párrafos 17.4, 17.13, 17.15.

La vida útil de la construcción dependerá de los términos pactados en el contrato de arrendamiento del terreno, para lo cual debe además tener en cuenta la posibilidad de prórrogas del contrato de arrendamiento y la probabilidad de ocurrencia de las mismas. Ver párrafos 17.18 y 17.21

Reconocimiento

"17.4 Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

(a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Medición inicial

17.13 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento.

Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros.

Medición posterior

17.15 Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas.

Depreciación

17.18 Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

17.21 Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

(...) (d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados".

Se podrá usar el método de revaluación especificado en el Decreto 2496 de 2015, anexo 2-1, sección 17 párrafos 17.15b a 17.15d, si la entidad opta por aplicar de manera anticipada este decreto.

¿Se debe reconocer impuesto diferido por los terrenos que están en uso en la actividad productora de una sociedad,



sabiendo que dichos terrenos no están para la venta, ni a corto ni a largo plazo?

Para la contabilización de los impuestos diferidos, la entidad tendrá en cuenta lo establecido en la sección 29 del marco técnico del Grupo 2.

En el caso de un terreno que corresponde a una partida no amortizable el impuesto diferido se determinará con base en la tasa de ganancias ocasionales que será aplicada en el futuro cuando el activo sea recuperado mediante una transacción de venta u otro mecanismo de disposición del activo.

En estos casos, aun cuando no exista intención de venta del activo en la fecha presentación de los estados financieros, lo más probable, es que la entidad recupere el valor del activo al disponer de él en el futuro, por lo que los impuestos diferidos deben ser reconocidos.

Si el impuesto diferido no fuera reconocido, el efecto generado en la situación financiera de la entidad es la sobrestimación del patrimonio, debido a que al disponer del activo la entidad

debería cancelar los impuestos determinados por las autoridades fiscales, salvo que exista una norma legal que permita que las ganancias generadas por su disposición no serán objeto de gravamen.

“Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

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”.

Además de lo anterior, este Consejo le recomienda que revise el párrafo 20 de la NIC 12 (aplicable al Grupo 1) en donde se hace referencia al tema de los impuestos diferidos generados por activos revaluados o ajustados al valor razonable. (...)

Medición posterior de Inversiones en acciones

Concepto	Pregunta
2016-0097	<i>“Clínica (...) tiene una inversión en una empresa de nula bursatilidad, la cual equivale a menos del 20% del total del patrimonio.</i> <i>En el momento de reconocimiento para estado financiero de apertura se llevó a costo atribuido, para la medición posterior de acuerdo a la excepción NIIF 1 párrafo 31 dice que, si se escoge la medición a costo atribuido para estado financiero de apertura, la medición posterior será al costo.</i> <i>Quisiéramos elevar la consulta si esta medición del costo de la inversión, siendo que la empresa pertenece a grupo 2, y certifica el valor del patrimonio con o sin valorización, ¿cuál debe ser el valor para reconocer posteriormente la inversión?”</i>
Respuesta	

(...) En el caso de una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 2, cuando se elabora el estado de situación financiera de apertura, el párrafo 35.10(f) de la NIIF para las Pymes (anexo 2 del Decreto 2420 de 2015), establece que, en los estados separados, las inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta, pueden ser medidas al costo menos el deterioro del valor, o al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Cuando en períodos posteriores dichas inversiones sean medidas al costo, la entidad podrá medir estas inversiones al costo atribuido, el cual podrá ser el valor razonable en la fecha de transición, o el importe en libros de los PCGA anterior a esta fecha.

35.10(f) de la Sección 35 de la NIIF Pymes

“(f). Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

(i) al costo menos el deterioro del valor, o

(ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

(i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, o

(ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha”

De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que la entidad tiene la opción de medir su inversión en los estados financieros separados al costo o al valor razonable según lo establecido en la sección nueve.

Por otra parte, si la entidad usa la exención permitida en el estado de situación financiera de apertura, y mide sus inversiones en períodos futuros al costo, el costo atribuido de la inversión podrá ser el valor razonable o el importe en libros de los PCGA anteriores a esta fecha, el cual correspondería al valor patrimonial o valor intrínseco, que es utilizado en Colombia cuando no se dispone de valores de mercado para la medición de las inversiones en instrumentos de patrimonio.
(...)

Medios de prueba para contabilidad y documentos de soporte

Concepto	Pregunta
2016-0125	<i>“(…) ¿Cuáles son los elementos para que un comprobante de contabilidad o documento fuente pueda tener efectos legales?</i> <i>¿Cuáles son los elementos o medios legales para que un comprobante o documento fuente no tenga validez alguna?”</i>

Respuesta

(…) ¿Cuáles son los elementos para que un comprobante de contabilidad o documento fuente pueda tener efectos legales?

Los artículos 53 y 59 del Código de Comercio establecen los requisitos que deben tener los comprobantes de contabilidad.

“Artículo 53. Asiento de las operaciones mercantiles. En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.”

“Artículo 59. Correspondencia entre los libros y los comprobantes. Entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas, existirá la debida

correspondencia, so pena de que carezcan de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos”.

¿Cuáles son los elementos o medios legales para que un comprobante o documento fuente no tenga validez alguna?

El artículo 68 del Código de Comercio, establece los requisitos de validez de libros y papeles de comercio.

“Artículo 68. Validez libros y papeles de comercio. Derogado por el literal c), art. 626, Ley 1564 de 2012. Los libros y papeles de comercio constituirán plena prueba en las cuestiones mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente.

En materia civil, aún entre comerciantes, dichos libros y papeles sólo tendrán valor contra su propietario, en lo que en ellos conste de manera clara y completa y siempre que su contraparte no lo rechace en lo que le sea desfavorable.” (…)

Métodos de depreciación

Concepto	Pregunta
2016-0297	<i>“Escribo cordialmente para solicitar un concepto acerca de la depreciación de maquinaria de construcción. ¿Cuál es la forma adecuada para llevar a cabo su depreciación en aquellos casos en donde dicho activo permanece inactivo?”</i>

Respuesta

(...) La NIIF para las PYMES en la sección 17 se establece:

Párrafo 17.20 *“La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.*

La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo.

Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción” (Subrayado fuera de texto).

Párrafo 17.22 *“Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con*

arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.

Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.”

Tal como se observa en los párrafos transcritos, la no utilización temporal de un activo no justifica la suspensión de la depreciación, aunque en función del método utilizado, la depreciación pueda ser cero en algún momento.

Sin embargo, la definición del método de depreciación deberá hacerla la entidad en función de las condiciones de uso del activo, como ya se indicó. (...)

Método de participación

Concepto	Pregunta
2016-0401	<i>“El pasado 7 de julio de 2015, (...), Torre (...) S.A., (clasificada en el grupo 2) presento (...) sus inversiones medidas por el modelo del costo en su Estado de Situación Financiera de Apertura Separado, y presenta Estados Financieros Consolidados en los que consolidaba una empresa en la cual posee el 78,37% pero sobre la que no ejerce influencia dominante en las decisiones.</i> <i>En dicho Estado de Situación Financiera de Apertura se tomó como costo atribuido el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 (...) Es decir, se dieron de baja los ajustes que se habían realizado por método de participaciones, ajustes por inflación y valorizaciones teniendo en cuenta el literal (f) párrafo 35.10 (...)</i> <i>Sin embargo, de acuerdo con el decreto 2496 de 2015, en los Estados Financieros Separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias (...), por el método de participación (...).</i> <i>Teniendo en cuenta el anterior escenario solicitamos su orientación en las siguientes inquietudes:</i> <i>¿Debe corregirse el ESFA, dejando el método de participación? Si su respuesta es afirmativa, ¿las valorizaciones antes registradas en la cuenta 19 y los ajustes por inflación deben llevarse como mayor valor del costo atribuido de la inversión?</i> <i>¿Si actualmente, bajo norma local, la entidad no está obligada a realizar método de participación (...), entonces bajo NIIF tampoco debe aplicarse método de participación en los Estados Financieros (...)?”</i>

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 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 con base en la información suministrada por el solicitante, la entidad no posee control sobre la inversión dado que no tiene el poder disponer de las utilidades de la participadas sino en un 10% ya que la distribución de las utilidades se encuentra restringida a un reparto privilegiado del 90% a favor de otros accionistas. Por lo cual, bajo NIIF no podría considerarse dicha inversión como subsidiaria.

Ahora bien, la medición de las inversiones realizadas por una entidad en otra donde se tenga por lo menos influencia significativa depende de los estados financieros que se pretenda presentar.

La sección 14 no es aplicable a estados financieros separados sino a estados financieros principales.

La confusión surge porque al indicarse allí que una opción es medir las inversiones por el método de la participación, se interpreta que eso incluye los estados financieros separados, lo cual no es correcto.

(...) 3l párrafo 9.27 de la NIIF para las PYMES, establece:

“Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

(a) que los estados son estados financieros separados, y

(b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias,

*entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros **estados financieros principales** con los que se relacionan”.* (Negrita fuera de texto).

Lo anterior implica que si una entidad no tiene subsidiarias pero sí asociadas o negocios conjuntos, debe aclarar si está presentando estados financieros principales (...), o separados (...).

Según lo indicado en el citado párrafo 27 de la Sección 9, los estados financieros separados deben identificarse como tales, pues si no se indica este hecho, se toman como principales.

Por lo anterior, y una vez clasificada la inversión, deberá analizarse qué tipo de estados financieros se están preparando, puesto que su medición puede variar así:

	Separados	Principales
Inversiones en Asociadas	✓ Al costo menos deterioro de valor o ✓ Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Fuente: Párrafo 9.26	✓ Modelo del costo. ✓ Método de Participación. ✓ Modelo de Valor Razonable. Fuente: Párrafo 14.4
Subsidiarias	✓ Al costo menos deterioro de valor o ✓ Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Fuente: Párrafo 9.26	✓ Una entidad controladora presentara estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias. Fuente: Párrafo 9.2
Entidades controladas de forma conjunta	✓ Al costo menos deterioro de valor o ✓ Al valor Razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Fuente: Párrafo 9.26	✓ Modelo del costo. ✓ Método de Participación. ✓ Modelo de Valor Razonable. Fuente: Párrafo 15.9

Aunque a partir de la fecha de la aplicación de las NIIF se debe tener en cuenta lo establecido en el marco técnico normativo del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, por jerarquía normativa se debe considerar también que el artículo 35 de la ley 222 de 1995, mantiene su vigencia mientras no sea modificado, el cual requiere que “*las inversiones en subordinadas*” se contabilicen “*en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.*”

(...) la NIIF para las PYMES emitida en el segundo semestre de 2015 permite utilizar el método de la participación en los estados financieros separados de una inversionista tanto en la fecha de transición (Sección 35.10

(f) como posteriormente (sección 9.26). (...)

En este caso, la entidad no podría revertir los ajustes de períodos anteriores ya que lo que se requiere es que la inversión sea a justada a su costo atribuido, teniendo en cuenta lo requerido en la norma, o al valor que resulta de aplicar el método de participación patrimonial.

Los ajustes por inflación y las valorizaciones registradas, independientemente de que sean revertidos o mantenidos, tienen efecto en la aplicación del método de participación patrimonial, ya que ellos se han originado al ajustar la inversión al valor intrínseco o al valor patrimonial. (...)

Método de Participación

Concepto	Pregunta
2016-0041	<i>“Teniendo en cuenta que las Compañías controladoras, están obligadas a preparar y presentar estados financieros separados y consolidados de acuerdo con las disposiciones contables y comerciales vigentes aplicables en Colombia; ponemos a su disposición las siguientes consideraciones:</i> <i>El Decreto 2496 de 2015:</i> <i>• Incluye en su marco técnico la NIC 27 modificada, la cual permite la aplicación del método de participación sobre las participaciones subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos en los estados financieros separados.</i> <i>• Permite la aplicación anticipada del marco técnico, allí contenido.</i> <i>• Dispone que en los estados financieros separados de las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el método de participación tal como se describe en la NIC 28.</i> <i>De acuerdo con lo anterior, les solicitamos respetuosamente nos den alcance a la siguiente consulta:</i> <i>¿La aplicación del método de participación en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, se hará sobre el total de las variaciones patrimoniales (activo neto) como lo dice la definición del método de participación patrimonial en el párrafo 3 de la NIC 28? o solo sobre las variaciones del estado de resultados y el estado de resultados integrales (ORI), como se podría interpretar de acuerdo a la NIC 28.10.</i> <i>Se puede entender como una variación patrimonial a incluir dentro del cálculo del método de participación patrimonial de una Compañía, entre otros los siguientes efectos:</i> <i>• El efecto de la adopción por primera vez del nuevo marco contable aplicable en Colombia (el pasar de COLGAAP a NIIF).</i> <i>• La capitalización de compañías.</i> <i>• Las acciones propias readquiridas.</i> <i>• Traslados del ORI a las Utilidades retenidas”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, procedemos a transcribir los siguientes párrafos de la NIC 28 “Inversiones en asociadas y negocios conjuntos”, citados por usted.

“3 (...) El método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor de los activos netos de la participada.

El resultado del periodo del inversor incluye su participación en el resultado del periodo de la participada y el otro resultado integral del inversor

incluye su participación en el otro resultado integral de la participada”. (...)

“10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición.

La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que



surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada.

Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros)”

Atendiendo sus preguntas, planteamos nuestra opinión, así:

De la lectura de los dos párrafos anteriormente transcritos, se puede concluir que no hay contradicción alguna entre ellos, dado que el párrafo 3 de la NIC 28 indica que el método de la participación implica ajustar posteriormente el valor de la inversión de acuerdo con la variación de los activos netos, es decir, de cualquier fluctuación que pueda tener el patrimonio, como es el caso de la distribución de dividendos, generación de utilidades, revaluación de propiedad, planta y equipo, diferencias por conversión de la moneda extranjera, casos que contempla el párrafo 10 de dicha norma, lo cual es corroborado por el citado párrafo 10.

El hecho de que el párrafo 10 no mencione otras variaciones en el patrimonio de la asociada o negocio conjunto, no implica que no afecten el patrimonio o que no deban ser

usadas en el método de participación, sino por el contrario, que en muchas ocasiones podrían ser reclasificaciones entre cuentas del patrimonio, como la creación de reservas que no implican un mayor o menor valor de la inversión.

Es bueno anotar que las referencias a ORI, son en el fondo referencias al movimiento patrimonial, considerando que el ORI no es en sí mismo una cuenta contable, sino el resultado de extraer de los movimientos patrimoniales las partidas que deben ser presentadas en el Estado del Resultado Integral (ver DOT 001 del CTCP).

Tal como se mencionó anteriormente, en el método de la participación se incluyen todas las variaciones en el patrimonio de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto.

Los mencionados por el consultante son algunos de ellos. Sin embargo, es válido aclarar que al aplicar este método deberán excluirse todas aquellas transacciones realizadas entre las compañías.

También debe tenerse en cuenta que, si la partida se trata en ORI en la entidad participada, la contrapartida al movimiento de la inversión también debe llevarse al ORI en la entidad inversionista. (...)

Método de Participación – Efecto por conversión.

Concepto	Pregunta
2016-0626	Contexto: Una Compañía Controladora que se encuentra clasificada en el Grupo 1, posee una inversión en una subsidiaria que pertenece al grupo 2; esta subsidiaria preparó su estado financiero bajo el nuevo marco normativo y generó su estado financiero de apertura el 1 de enero de 2015 y toma como primer periodo de aplicación desde el 1 de enero de 2016. Para fines de actualización de la inversión bajo método de participación entrega sus primeros estados financieros bajo la nueva normatividad en el año 2016 a la Compañía Controladora. Consulta: ¿Cómo debe registrar la compañía controladora en sus estados financieros separados, la proporción generada por el valor del ajuste por reexpresión de la subsidiaria. Al actualizar en el año 2016 la inversión bajo método de participación?”

Respuesta

(...) Para efectos de atender la consulta vamos a asumir que la frase “el valor del ajuste por reexpresión” hace referencia a los ajustes resultantes en la fecha de transición al nuevo marco técnico normativo reconocidas en ganancias acumuladas o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio.

Con base en la información suministrada por la consultante, los movimientos patrimoniales en la subsidiaria ocurridos en la conversión inicial al nuevo marco técnico normativo se deben reconocer en la controladora como un incremento o disminución del superávit por método de participación patrimonial, después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes conforme el párrafo 36 de la NIC 28:

“Si una asociada o negocio conjunto aplica políticas contables diferentes de las adoptadas por la entidad, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán ajustes en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto que la entidad utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se correspondan con las empleadas por la entidad.”

En consonancia con lo anterior, indicamos el tratamiento contable con un ejemplo:

La entidad A compra el 80% de la entidad B convirtiéndose en su Controladora

Concepto	Débito	Crédito
Inversión MPP ⁹	100	
Bancos		100

La subsidiaria presenta utilidades por \$50

Concepto	Débito	Crédito
Inversión MPP	40	
Ingresos MPP		40

Adicionalmente, la subsidiaria presenta ajuste por conversión a NIIF para PYMES por \$30

Concepto	Débito	Crédito
Inversión MPP	24	
Superávit MPP		24

Este ejemplo no tiene en cuenta los ajustes que podrían haberse generado al homologar políticas contables que pudieran ser distintas considerando el marco técnico normativo aplicable. (...)

⁹ Método de Participación Patrimonial

Método de Participación en Negocios Conjuntos

Concepto	Pregunta
2016-0351	<i>“HMV (...) está clasificada en el grupo 1 (...) La compañía en su ESFA reconoció la participación en los negocios conjuntos (Consortios) como una inversión al costo atribuido, y actualmente contabiliza en los nuevos negocios su participación en los estados financieros separados como una inversión al costo.</i> <i>La compañía ya no reconoce en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos correspondientes como era requerido en la Circular 115-00006 de diciembre de 2009 por la Superintendencia de Sociedades y en sus estados financieros consolidados reconoce por el método de participación la inversión en los mismos.</i> <i>Considerando que el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 continúa vigente (...) y que en una de las modificaciones insertadas en la normativa nacional mediante el Decreto 2496 de 2015, estableció que:</i> <i>“En los estados financieros separados de las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el método de participación patrimonial”</i> <i>(...), necesito que por favor me indiquen:</i> <i>¿Cuál es el procedimiento a seguir en la contabilización de los Consortios (identificados como negocio conjunto) bajo la nueva normatividad NIIF y considerando la vigencia del artículo 35 de la Ley 222 de 1995?</i> <i>¿Podrá la compañía reconocer por el método de participación patrimonial las inversiones en negocios conjuntos en sus estados financieros separados sin dejar de cumplir con las NIIF?</i> <i>¿Deberá la compañía seguir reconociendo en su contabilidad información como partícipe tal como lo menciona la Circular 115-00006 de la Superintendencia de Sociedades?</i> <i>¿Si la respuesta a la pregunta 3 es afirmativa, HMV (...) no podrá afirmar en sus revelaciones que los estados financieros cumplen con las NIIF si no que están preparados de acuerdo a normas colombianas?</i> <i>¿Cuál sería la implicación que tendría no cumplir con el tratamiento establecido por la norma internacional en esta materia?”.</i>

Respuesta

(...) ¿Cuál es el procedimiento a seguir en la contabilización de los Consortios (identificados como negocio conjunto) bajo la nueva normatividad NIIF y considerando la vigencia del artículo 35 de la Ley 222 de 1995?

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).

¿Podrá la compañía reconocer por el método de participación patrimonial las inversiones en negocios conjuntos en sus estados financieros separados sin dejar de cumplir con las NIIF?

Al elaborar los estados financieros separados una entidad del Grupo 1 podrá elegir entre el método del costo, el método de participación o el valor razonable, según lo establecido en

los decretos reglamentarios que sean aplicables al cierre de cada período.

Los estados financieros separados son los presentados por una entidad en los que dicha entidad puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, bien al costo, de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, o utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

No obstante, lo anterior, el párrafo 28 de la NIIF 11 requiere que las participaciones en un negocio conjunto sean medidas en los estados financieros principales por el método de participación patrimonial, a menos que la entidad esté exenta de aplicar este método, tal como se especifica en esta norma.

De acuerdo con lo anterior, una entidad que aplique el marco técnico del Grupo 1 podrá elaborar estados financieros separados en el que las inversiones en negocios conjuntos se contabilicen al costo, al valor razonable o por el método de participación patrimonial.

No obstante, cuando los únicos estados financieros de la entidad sean los estados financieros principales, la entidad estará obligada a contabilizar sus inversiones en negocios conjuntos por el método de participación patrimonial, salvo que sean aplicables las exenciones para la no aplicación del método de participación contenidas en el párrafo 17 de la NIC 28.

¿Deberá la compañía seguir reconociendo en su contabilidad información como partícipe tal como lo menciona la Circular 115-00006 de la Superintendencia de Sociedades?

Si la respuesta a la pregunta tres es afirmativa, ¿HMV Ingenieros no podrá afirmar en sus revelaciones que los estados financieros cumplen con las NIIF si no que están preparados de acuerdo a normas colombianas?

La Circular 115-0006, que exige la aplicación del método de consolidación proporcional en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos no es aplicable a partir de la vigencia de los nuevos marcos técnicos.

No obstante, lo anterior la entidad deberá hacer las revelaciones correspondientes requeridas en los nuevos marcos técnicos y atender otros requerimientos de revelación de las autoridades de supervisión.

¿Cuál sería la implicación que tendría no cumplir con el tratamiento establecido por la norma internacional en esta materia?

Una entidad deberá indicar en el resumen de las políticas contables si ha cumplido los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, esto es lo establecido en los marcos técnicos de los decretos reglamentarios que resulten aplicados.

Por tanto, la Entidad indicará la conformidad o excepciones con las normas internacionales de información financiera que regulan esta materia. (...)

Método de Participación y Propiedad, Planta y Equipo

Concepto	Pregunta
2016-0223	<i>“(…) Una sociedad que tiene inversiones en subsidiarias y en asociadas según la sección 14 de NIIF para PYMES, puede contabilizar sus inversiones en asociadas por el método de la participación.</i> <i>La entidad requiere preparar estados financieros separados, sin embargo, (…) el párrafo 9.26 exige adoptar una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas en forma conjunta:</i> a) <i>Al costo menos el deterioro de valor</i> b) <i>Al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.</i> <i>Esto automáticamente elimina la elección de política contable de contabilizar sus inversiones en asociadas por el método de la participación contable de contabilizar sus inversiones en asociadas por el método de la participación conforme a lo permitido en la sección 14 de NIIF para PYMES.</i> Tratamiento para balance de apertura y para revelaciones posteriores. <i>(…) ¿Quisiéramos aclaración para el tratamiento bajo NIIF para PYMES sobre el capital de riesgo que se aporta en los contratos de construcción para el desarrollo de un proyecto, entendiendo como capital riesgo como los aportes iniciales que se realizan para el diseño y gastos iniciales cuya viabilidad está sujeta al logro de un porcentaje de ventas en un periodo de tiempo determinado?</i> <i>¿En los edificios se debe separar para efectos NIIF la proporción que corresponde al terreno donde se levanta la edificación?”</i>

Respuesta

(…) Al respecto cabe hacer referencia al párrafo 9.27 de la NIIF para las PYMES:

“Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

(a) que los estados son estados financieros separados, y

*(b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros **estados financieros principales** con los que se relacionan”* (Negrita fuera de texto).

Lo anterior implica que si una entidad no tiene subsidiarias pero sí asociadas o negocios conjuntos, debe aclarar si está presentando estados financieros principales (en cuyo caso puede usar las tres opciones establecidas en

los párrafos 4 de la Sección 14 y 9 de la Sección 15, según corresponda), o separados (para los cuales presentará las inversiones en asociadas y negocios conjuntos de acuerdo con el párrafo 26 de la Sección 9, al costo o al valor razonable).

Según lo indicado en el citado párrafo 27 de la Sección 9, los estados financieros separados deben identificarse como tales, pues si no se indica este hecho, se toman como principales (…).

Aunque a partir de la fecha de la aplicación de las NIIF se debe tener en cuenta lo establecido en el marco técnico normativo del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, por jerarquía normativa se debe considerar también que el artículo 35 de la ley 222 de 1995, mantiene su vigencia mientras no sea modificado, el cual requiere que

“Las inversiones en subordinadas” se contabilicen “en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.”

En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia del DUR 2420 de 2015, se debe aplicar el marco técnico normativo anexo a dicho decreto, es decir, la NIIF para las PYMES.

Por tanto, la entidad matriz deberá efectuar el proceso de consolidación en los términos establecidos en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995.

Sin embargo, cabe recordar que la NIIF para las PYMES emitida en el segundo semestre de 2015 permite utilizar el método de la participación en los estados financieros separados de una inversionista tanto en la fecha de transición (Sección 35.10 (f)) como posteriormente (Sección 9.26).

Las entidades están en la obligación de aplicar la nueva versión de la norma a partir del 1 de enero de 2017, excepto si la entidad desea realizar su aplicación anticipada.

Para resolver este interrogante, debe aclararse primero sobre qué tipo de entidad se efectúa la consulta.

Si se trata de una entidad constructora que recibe dineros en calidad de aportes de capital de riesgo, se entiende que no promete resultados, pero responde por el manejo de los recursos recibidos, los cuales se invertirán en el proyecto acordado y generarán un beneficio o una pérdida.

(...) la entidad en este caso debe devolver la inversión más la participación en las utilidades que genere el proyecto, si las hubiere.

En estas circunstancias, estos aportes constituyen un pasivo, dado que existe una obligación de reembolso, la cual se mide respetando el principio del valor del dinero en el tiempo. Los ajustes que se generen sobre los resultados se reconocen cuando se establezca su valor.

Si se trata de aportes efectuados a través de un vehículo de inversión, como un patrimonio autónomo, por ejemplo, debe considerarse en qué condiciones se crea ese vehículo, puesto que puede tratarse de una entidad estructurada consolidada o no consolidada,

dependiendo de la forma como se haya establecido su gestión y control.

La situación en este caso sería distinta, si se tratara de una entidad estructurada, dado que, si hay autogestión, los aportes serían patrimonio para esta entidad, puesto que su devolución implicaría su desaparición, al cumplir el propósito de su creación.

En la óptica del aportante, los recursos entregados se consideran en ambos casos un activo financiero, puesto que incorporan el derecho a recibir efectivo.

Aunque en el primer caso se trataría en esencia de una cuenta por cobrar y en el segundo de una inversión, ninguno de los dos podría tratarse bajo la Sección 11.

En el primer caso, aunque se trata de una cuenta por cobrar, no podría medirse de acuerdo con lo dispuesto con el párrafo 11.8 de la NIIF para las PYMES, porque no cumple los requisitos del párrafo 11.9 para valorarse al costo amortizado.

En el segundo, dado que se trata de una inversión con un rendimiento variable, tampoco podría medirse de acuerdo con la Sección 11.

Por consiguiente, la medición debería realizarse de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos 8 y 9 de la Sección 12, es decir al valor razonable. Si no fuera posible medir el valor razonable, siguiendo el principio general de la norma, su medición sería al costo menos cualquier deterioro de valor.

En cuanto a su inquietud sobre terrenos y edificaciones, el párrafo 17.8 de la NIIF para las PYMES establece:

“Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.”

Por lo anterior, la entidad deberá separar el terreno de la construcción sobre la que se asienta. Sin embargo, si el edificio se constituye en propiedad horizontal, la situación, en opinión de este Consejo, es diferente, dado que el terreno es un bien esencial de la copropiedad, perteneciente a los copropietarios a prorrata de su inversión, por lo cual no sería práctico intentar una separación. (...)

Migración de saldos del balance

Concepto	Pregunta
2016-0268	<i>Una entidad Pyme preparó su ESFA al primero de enero de 2015 y al 31 de diciembre de 2015 preparó sus estados financieros bajo (...) la NIIF para Pymes. Simultánea y paralelamente preparó sus últimos estados financieros bajo el marco de los PCGA de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 al 31 de diciembre de 2015 conforme al decreto 3022 de 2013.</i> <i>(...) Los saldos de las cuentas del activo, pasivo y patrimonio al 31 de diciembre de 2015 del estado de situación presentado bajo las NIIF para Pymes por inicio del período de aplicación son los saldos que se trasladan contablemente a los libros de comercio (...) al primero de enero de 2016.</i> <i>Siendo estas situaciones las que se presentarán para finalizar los saldos del balance general al 31 de diciembre de 2015 e iniciar los saldos del estado de situación financiera al primero de enero de 2016, para efectos del procedimiento contable para el libro de comercio (...) nos surgen las siguientes preguntas:</i> <i>¿Los saldos de cuentas del activo, pasivo y patrimonio presentadas en el balance general al 31 de diciembre de 2015, presentado bajo los Decretos 2649 y 2650 de 1993 se deben cerrar y dejarlos con saldo cero al 31 de diciembre de 2015?</i> <i>¿Los saldos de las cuentas del activo, del pasivo y del patrimonio presentadas en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015, presentado bajo las NIIF para Pymes se deben abrir o aperturar en el libro de comercio (de contabilidad mayor y balances) el 1 de enero de 2016, para iniciar los movimientos y transacciones contables a partir esta fecha?</i> <i>¿Si los procedimientos contables indicados en los numerales 1 y 2 inmediatamente anteriores no son los indicados, entonces cuáles serían los procedimientos contables para efectuar estos cambios en los libros de comercio?</i> <i>El ESFA no se puso en conocimiento del público ni tuvo efectos legales en dicho momento. El ESFA tampoco se certificó ni dictaminó ni se sometió a consideración del máximo órgano social. ¿Los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 preparados y presentados bajo la NIIF para Pymes (que presenta el ESFA al 1 de enero de 2015 comparativo con el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015) deben ser certificados y dictaminados y sometidos a la aprobación o improbación del máximo órgano social?</i>

Respuesta

(...) Este tema ha sido resultado en la consulta 2016-0011:

“La Orientación Técnica No. 1 expedida por el CTCP indica:

“Al momento de iniciar el periodo de la primera aplicación, debe haber continuidad en los registros de los libros contables, dado que el ya citado artículo 53 del Código de Comercio exige que los registros se hagan en orden cronológico.

Teniendo en cuenta que el último día del año de

transición la contabilidad debe reflejar las transacciones y saldos de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2649 de 1993, los libros deberían cerrar el periodo con estos saldos.

Para quienes han llevado una contabilidad en libros paralelos, al iniciar el año de la primera aplicación, los libros oficiales reflejarán las transacciones y saldos de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos.

Sin embargo, como las transacciones del año de transición pueden tener valoraciones distintas entre lo requerido por el Decreto 2649 de 1993 y los



nuevos marcos técnicos normativos, no es posible continuar la contabilidad de acuerdo con las nuevas bases sin reflejar el efecto del cambio de marco técnico.

Es decir, no se puede cerrar el año de transición con unos saldos e iniciar el año de la primera aplicación con otros saldos.

Por consiguiente, es necesario efectuar un comprobante de ajuste donde se incluyan las diferencias por reconocimiento, baja en cuenta, revalorización y reclasificación para cada cuenta, al iniciar el año de la primera aplicación del nuevo marco técnico normativo que corresponda.”

Por lo anterior, los registros contables en el libro NIIF con los cuales se elaboró el estado de situación financiera de apertura y el estado de situación financiera junto con el estado de resultados al final del período de transición no tienen ningún efecto legal.

De no ajustarse los libros oficiales en la fecha de inicio del período de aplicación del nuevo marco técnico normativo habrá una diferencia en los libros oficiales de la entidad.

Cabe aclarar, que la Orientación Técnica No. 1 no menciona que el comprobante de ajuste deba ser registrado en el software contable de la entidad, lo que significa que este comprobante puede ser manual, de tal manera que soporte la diferencia entre los saldos finales de los libros elaborados sobre la base de los principios vigentes en el año de transición (Decreto 2649 de 1993 y otras normas) y los saldos iniciales en los libros que se elaboran considerando el nuevo marco técnico normativo en el año de aplicación (...).

El ESFA no se puso en conocimiento del público ni tuvo efectos legales en dicho momento. El ESFA tampoco se certificó ni dictaminó ni se sometió a consideración del máximo órgano social. ¿Los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 preparados y presentados bajo NIIF para Pymes (que presenta el ESFA al 1 de enero de 2015 comparativo con el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015) deben ser certificados y dictaminados y sometidos a la aprobación o improbación del máximo órgano social?

Para las PYMES que no quedaron excluidas en el Decreto 2496 de 2015, los últimos

estados financieros bajo el marco de principios anterior (Decreto 2649 de 1993) son los emitidos con corte al 31/12/2015.

Estos estados financieros deberán ser sometidos a certificación o dictamen según lo establecido en el Código de Comercio y en otras normas legales.

El ESFA y el estado de situación financiera y estado de resultados que se preparan al final del período de transición no generan efectos legales, por lo que no existe obligación de que dichos informes sean sometidos a certificación y dictamen.

No obstante lo anterior, dadas las diferencias que se pudieron haber originado en el patrimonio de la entidad, al comparar los últimos balances del 31 de diciembre de 2014 y 2015, con el ESFA y el Balance del final del período de transición, este Consejo recomienda que la administración de la entidad efectúe un análisis de las diferencias para determinar los efectos que estas podrían tener en la certificación y dictamen de los últimos estados financieros preparados sobre la base local.

Los aspectos más relevantes derivados de la revisión y análisis, sería pertinente que fueran incorporados en el informe de gestión de los administradores, dados los efectos que ellos pueden generar en la estructura patrimonial, en la distribución de dividendos y en los resultados futuros de la entidad.

Además de lo anterior, se deberá tener en cuenta que los primeros estados financieros preparados con base en el nuevo marco técnico, que cubre el período Enero 1° de 2015 a Diciembre 31 de Diciembre de 2016, si deberían ser certificados, y dictaminados si esto es pertinente.

En este caso, las funciones del Revisor Fiscal deberían extenderse al análisis de la información del período de transición, ya que está se incluye como parte de los primeros estados financieros y aún no ha sido sometida a certificación y dictamen. (...)

Modelo de revaluación PPE

Concepto	Pregunta
2016-0557	<i>Una compañía (...) que utiliza NIIF para Pymes, puede aplicar de forma retroactiva incluyendo el ESFA, el modelo de revaluación para una partida de propiedades, planta y equipo, en consideración a lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 2496 de 2015, que adiciona el numeral 4 del artículo 2.1.2 del Decreto 2420 de 2015.</i>

Respuesta

(...) El inciso 4, del numeral 2, del artículo 11 del Decreto 2496 de 2015 (...), establece que el marco técnico normativo para el Grupo 2, que se incorpora en el anexo 2.1 de este Decreto, se aplicará a partir del 1 de enero de 2017, permitiéndose su aplicación anticipada.

En consecuencia, una entidad que aplica este marco técnico puede considerar de forma voluntaria la aplicación anticipada de algunos de los cambios incorporados en este Decreto.

(...) Al aplicar un cambio incorporado en alguna sección del marco técnico, deberán aplicarse en su integridad todos los cambios de la sección. Por ejemplo, si se decide voluntariamente aplicar el modelo de revaluación, se deberán aplicar también todos los cambios incorporados en la sección 17 *Propiedades, planta y equipo*.

Si la entidad había aplicado en su estado de situación financiera de apertura la opción de costo atribuido, permitido por la sección 35, el monto de las revaluaciones reclasificadas a las ganancias retenidas en la fecha del estado de situación financiera de apertura, deberá ser mantenido en una cuenta separada de la cuenta de ganancias retenidas que bien podría denominarse ganancias por revaluaciones de elementos de propiedades, planta y equipo, dado que el modelo de revaluación solo puede ser aplicado a partir de la fecha de expedición del Decreto.

De esta forma, se pueden separar los ajustes que se originan de la opción de aplicar el costo atribuido en la fecha de transición, y los que se originan por la aplicación posterior o anticipada del modelo de revaluación.

Si la entidad no aplicó en su estado de situación financiera de apertura la opción de costo atribuido, permitido por la sección 35, y

efectuó ajuste retroactivo para reestablecer el costo o el costo depreciado del activo, revirtiendo la totalidad del superávit por valorizaciones, se deberán evaluar los efectos que se generan en la situación financiera, en el desempeño financiero y en los flujos de efectivo, como consecuencia de aplicar dos políticas distintas durante los períodos que cubren los primeros estados financieros, indicando en las notas a los estados financieros los efectos generados por esta doble aplicación.

Sobre el particular es importante anotar que desde el punto de vista técnico se esperaría que una entidad aplicará la misma política durante los períodos que cubren los primeros estados financieros, salvo por las exenciones y excepciones permitidas en la fecha de transición, pero por la forma en que quedo redactado el Decreto 2496 de 2015, este solo puede ser aplicado de forma anticipada en períodos posteriores a la fecha de su expedición.

El modelo de revaluación se aplicará a elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad. El importe revaluado es el valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores.

En este caso para determinar el importe revaluado no podrán aplicarse las exenciones incluidas en la norma de transición.

Al elegir el modelo de revaluación del párrafo 17.15 B, la entidad deberá aplicar esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades planta y equipo. (...)

Negocio en Marcha

Concepto	Pregunta
2016-0907	<i>“(…) Una sociedad constituida en el año 2005, vigilada por la Superintendencia de Sociedades, que además según la norma pertenece al grupo 2 de implementación de NIIF, pero que los accionistas han tenido la intención de liquidarla desde hace aproximadamente dos años, motivo por el cual la administración ha tomado la decisión de no invertir y llevar a cabo el proceso de transición a las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF.</i> <i>Por algunos inconvenientes legales con su patrimonio que es bastante importante, el proceso de cierre y liquidación no se ha podido llevar a cabo con éxito, situación que se resuelve durante el año 2017.</i> <i>La pregunta es: ¿De todas formas la sociedad está obligada o debe llevar a cabo el proceso de implementación de NIIF, a sabiendas que en el año 2017 se adelantará su liquidación y cierre?”</i>

Respuesta

(…) Las referencias contenidas en el Decreto 2649 de 1993 sobre este principio eran las siguientes:

Operaciones descontinuadas y empresas en liquidación

Art. 112. Contabilidad de las empresas en liquidación. Los activos y pasivos de las empresas en liquidación se deben valorar a su valor neto realizable.

No es apropiado asignar el costo de los activos a través de su depreciación, agotamiento o amortización. Tampoco es apropiado diferir ingresos, gastos, cargos e impuestos.

Deben registrarse por separado los activos que deban ser devueltos en especie a los propietarios del ente y clasificar los pasivos según su orden de prelación legal.

En el momento en que conforme a la ley o al contrato sea obligatoria la liquidación de un ente económico, se deben reconocer todas las contingencias de pérdida que se deriven de la nueva situación. Cuando la ley así lo ordene se deben reconocer con cargo a las cuentas de resultado, en adición a las contingencias probables, las eventuales o remotas.

Por regla general no es admisible el reconocimiento de hechos económicos con base en estimaciones estadísticas. Debe crearse un fondo para atender los gastos de conservación, reproducción, guarda y destrucción de los libros y papeles del ente económico.”

A su vez los párrafos 3.8 y 3.9 de la NIIF para las Pymes, que corresponde a las normas del

Grupo 2 que según su consulta serían aplicables para esta entidad, indica lo siguiente:

Hipótesis de Negocio en Marcha

“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”

Por lo anterior, si como resultado de la evaluación del cumplimiento de la hipótesis de



negocio en marcha, la administración había concluido que no era adecuado aplicar los principios de contabilidad contenidos en el Decreto 2649 de 1993, y existe información objetiva y hechos y circunstancias que demuestren que no es adecuado la aplicación de esta base de principios, independientemente de que se haya o no se haya formalizado el proceso de liquidación, la entidad debió haber elaborado estados financieros utilizando la base de liquidación y no la base que es aplicable para una entidad que cumple el principio de continuidad o negocio en marcha.

Si este fuera el caso, y la entidad puede demostrar que no elaboró estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha durante el período de transición, o antes, no existiría obligación de aplicar el nuevo marco técnico normativo, dado que la entidad no estaría obligada a preparar estados financieros de propósito general aplicando el marco contable anterior, y lo que tendría

disponible son los estados financieros preparados sobre otra base de principios.

Ahora bien, si la entidad preparaba sus estados financieros aplicando la base de principios del Decreto 2649 de 1993, esto sería suficiente para concluir que la empresa si cumple los requisitos para ser considerada como una empresa en marcha, y en este caso estaría obligada a modificar su marco técnico normativo, cumplir el cronograma, y aplicar lo establecido en el Decreto 3022 de 2013, compilado en el Decreto 2420 del año 2015.

En opinión de este Consejo no es adecuado para una entidad continuar aplicando la base de principios del Decreto 2649 de 1993, bajo el supuesto de que la entidad será liquidada en un período futuro, dado que esta base solo sería aplicable para entidades que cumplen la hipótesis de continuidad o empresa en marcha contenida en el anterior marco técnico normativo (...)

NIA 200 – revisoría fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0439	<i>“Con relación a la NIA 200, en la parte de definiciones existe el termino Auditor y lo define: (...). Esta norma no habla ni define la figura de Revisor fiscal.”</i> <i>¿Cuándo en esta norma se habla de Auditor encargado de dictaminar los estados financieros, podría entenderse que este auditor es el mismo Revisor fiscal (...)?</i> <i>Cuando hablamos de Contador Público independiente, auditor independiente tanto en las NAI como específicamente en las NIA, ¿podríamos hablar que se trata del mismo cargo de Revisor Fiscal en Colombia? (...)</i>

Respuesta

(...) en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada, el dictaminar los estados financieros es una labor propia de los revisores fiscales, la cual se encuentra contenida en los artículos 208 y 209 del Código de Comercio y es concordante con lo establecido en el artículo en mención, y que para un mayor entendimiento citamos a continuación:

“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, (...), 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.”

Los artículos 3, 4 y 8 del Decreto 0302 de 2015, acerca de las Normas de Aseguramiento de la Información, establecen:

“Artículo 3 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(...).

Artículo 4 El revisor fiscal aplicará las ISAE, anexas a este Decreto, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno. (...)

Artículo 8 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, (...).”

Así las cosas, respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, y basados en los artículos antes citados, es clara la diferenciación de normas que aplican a los trabajos desarrollados por contadores públicos independientes y los revisores fiscales, estos últimos obligados a la aplicación de las NAI e ISAE. (...)

Nombramiento - Auditor

Concepto	Pregunta
2016-0627	<i>"Mi inquietud es la siguiente: ¿Cuánto tiempo debe esperar un contador para ser auditor de la misma empresa? ¿Existe alguna inhabilidad? O puede ser auditor el mes siguiente. (...)"</i>

Respuesta

(...) Los artículos 50 y 51 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios, 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."

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 la pregunta planteada por la peticionaria, en nuestra opinión, en el momento que el contador

público de la sociedad vaya a ser nombrado auditor, se deberá tener en cuenta la normatividad antes citada, la cual establece que para el cargo de auditor externo deberán pasar seis (6) meses a partir de su renuncia como contador de la Sociedad.

En el caso que el nombramiento sea como auditor interno, la ley no establece ningún plazo o tiempo entre la renuncia y el nombramiento de este procesional.

Adicionalmente, no debe existir ninguna de las inhabilidades enunciadas en el artículo 50 de la ley 43 de 1990, referentes a consanguinidad, afinidad o vínculos de tipo económico o circunstancias que puedan restar independencia u objetividad a las actuaciones o actuaciones de este profesional.

Los conceptos de objetividad e independencia se encuentran desarrollados en las secciones 120 y 290 del Anexo No. 4 del Decreto 2420 de 2015, sobre Normas de Aseguramiento de la Información. (...)

Normas de Aseguramiento

Concepto	Pregunta
2016-0385	<i>“(…) Con fundamento en las anteriores consideraciones se consulta: ¿El experto contable puede ser una persona natural o jurídica?</i> <i>El encargo de compilación se puede utilizar para el reproceso o actualización de la contabilidad de años anteriores, ¿cuándo ésta se dejó de llevar y no se emitieron los correspondientes estados financieros?</i> <i>El experto contable al evidenciar que la información suministrada por la Dirección es incorrecta, incompleta (sin soportes contables) o insatisfactoria sin que ésta se allane a corregirla, completarla y entregarla satisfactoriamente a pesar de los llamados que en tal sentido el experto contable le haga, debe éste firmar los informes o los estados financieros, si de esto se trató el encargo de compilación, dejando las salvedades y revelaciones del caso o por el contrario debe negarse rotundamente a firmar dicho informe?</i> <i>En caso de que el experto contable, actuando como Contador, no como revisor fiscal, firme dejando las salvedades del caso, existe riesgo de ser sancionado por la JCC a la luz de lo dispuesto por el Decreto 2649/93 sobre “verificación de las afirmaciones” y en concordancia con lo manifestado por el CTCP en Concepto No. 028 de 28-03-2008 en el sentido de que “(…) los contadores preparadores de la información financiera, no deben hacer salvedades al suscribir los estados financieros de una compañía, ya que, de hacerlas, lo que en la práctica estarían haciendo, sería glosar sus propias actuaciones...”?</i> <i>Un Contador Público que presta sus servicios a una sociedad comercial, en una situación normal no bajo la figura de compilación de estados financieros, viene preparando los estados financieros de dicha sociedad pero evidencia atrasos o incumplimientos de distinta índole por parte de la Administración, la cual no se allana a corregir o a dar cumplimiento a las obligaciones que le asisten, puede este Contador con fundamento en la norma NISR, firmar y dejar observaciones o revelaciones a dichos estados financieros?</i> <i>Las sociedades de contadores públicos que prestan servicios de Outsourcing contable, en condiciones normales, ¿pueden aplicar la normatividad de las NISR a la contabilidad de sus clientes? De ser posible esto, ¿cómo aplicaría?”</i>

Respuesta

(…) Dando respuesta a primera pregunta, en nuestra opinión, el experto contable debe ser una persona natural ya que es éste quien obtiene dicha denominación previa inscripción que acredite su competencia, tal como lo enuncia el artículo 1° de la Ley 43 de 1990, y que para efectos de consulta citamos a continuación:

“Artículo 1. 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.”
(Negrilla y subrayado fuera de texto)

Acerca de su segunda pregunta, la Norma Internacional de Servicios Relacionados Número 4410 (NISR 4410), denominada



"Trabajos para Compilar Información Financiera", tiene como finalidad establecer reglas y suministrar criterios sobre la responsabilidad profesional del contador cuando se ejecuta un encargo de compilación de estados financieros y en relación con el formato y contenido del informe que emite el contador como resultado de dicho trabajo, por lo anterior, en nuestra opinión, el encargo de compilación como base para el reproceso o actualización de la contabilidad de años anteriores, sirve como base para medir y verificar la integridad y exactitud de la información financiera.

En cuanto a la tercera, cuarta y quinta pregunta, el objetivo de un trabajo de compilación es que el contador aplique su experiencia contable para recopilar, clasificar y resumir información financiera y dicho trabajo de compilación comprende, normalmente, la preparación de estados financieros (que pueden no constituir un conjunto completo de estados financieros), a lo cual, en nuestra opinión, dentro de sus competencias, el profesional que elabora la compilación no debe firmar ningún tipo de informe respecto a la razonabilidad de las cifras. Así mismo, de acuerdo con lo anterior, al no haber informe sobre razonabilidad no da lugar a la generación de salvedades.

El profesional contable sólo se limitará a emitir un informe de compilación de la información.

El párrafo 39 de la Norma en comento, establece

"Una finalidad importante del informe del profesional ejerciente es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo. El informe del profesional ejerciente no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera."

Para su sexta pregunta, debemos indicar que el párrafo 1 de la citada norma establece

"Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo de conformidad con esta NISR. (Ref.: Apartados A1–A2)",

Por tanto, los procedimientos empleados en las NISR no están diseñados y no habilitan al contador para expresar seguridad alguna sobre la información financiera, razón por la cual, para la modalidad de outsourcing contable prestada por sociedades de contadores públicos, en nuestra opinión, no aplica dicho marco técnico normativo. (...)

Notarias – NIIF

Concepto	Pregunta
2016 - 0718	<i>“Los notarios de acuerdo con el concepto 747 del consejo técnico de la contaduría pública están en la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a los parámetros actualmente establecidos.</i> <i>En el despacho notarial uno de los servicios son las escrituras públicas que por disposición de la ley se deben facturar, luego de que uno de los comparecientes firme la escritura. De acuerdo con las NIIF no será necesaria la forma legal sino sustancial del hecho económico, por lo que la sola transferencia de las ventajas y riesgos del servicio genera el reconocimiento del ingreso, no me da plena certeza de que con la firma del compareciente me vaya generar beneficios económicos a futuro, debido a que la escritura para poder ser legalizada completamente debe tener las firmas de todos los involucrados en la escritura además no se transfiere (sic) las ventajas ni los riesgos porque el servicio no ha culminado. (...)</i> <i>¿Se puede bajo la luz de la norma internacional reconocer el ingreso cuando uno de los comparecientes firme la escritura aun sin entregar el servicio y sin tener la certeza de que esa transacción me genera beneficios económicos futuros?</i> <i>¿Cuándo en los préstamos (sic) que se realizan al empleado no se pactan intereses el notario debe pactar intereses y asumirlos?</i> <i>La cuenta única notarial está destinada por disposición legal a tener una destinación específica el pago de impuestos y aportes y recaudos a la SNR, ¿esta deberá reclasificarse como un efectivo restringido?”.</i>

Respuesta

(...) Según los párrafos 11.13 y 11.14 de la NIIF para las PYMES, los instrumentos de deuda que se encuentran señalados en el párrafo 11.8 (b), entre los que se encuentran los préstamos otorgados, se miden al costo amortizado utilizando el método de interés efectivo.

Sobre la situación planteada en la pregunta, el párrafo 11.13 dispone de manera específica:

“...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.” (Negrita en el texto; subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la administración de la entidad debe realizar los juicios pertinentes para concluir si la tasa, el plazo y demás condiciones del instrumento financiero generan un descuento material o relevante que amerite el cálculo del valor presente.

Si el efecto del descuento considerando el monto de la deuda, el plazo pactado y la tasa implícita o explícita no es significativo, la partida puede medirse al valor nominal; de lo contrario, la entidad debe medir el préstamo por cobrar al valor presente de la entrada de efectivo futuro descontado a una tasa de interés de mercado para un préstamo similar.

El material educativo sobre la NIIF para las PYMES “Modulo 11: Instrumentos Financieros Básicos” expone en el ejemplo 49 un caso en que se le otorga a un empleado un préstamo sin intereses, el cual se puede encontrar en el siguiente enlace:



http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/modules/Spanish/11_Instrumentos%20Financieros%20Basicos.pdf

El artículo 12 del Decreto 449 de 2003 establece:

“De conformidad con lo señalado en el artículo 112 de la Ley 788 de 2002, los Notarios deberán identificar una Cuenta Única Notarial de ahorros o corriente en un establecimiento de crédito en la cual depositen todos los ingresos de la Notaría.

La disposición de recursos de dicha cuenta con destino a los Fondos o cuentas parafiscales del notariado, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, a la Superintendencia de Notariado y Registro y a los demás organismos públicos que deban recibir ingresos provenientes de los recaudos efectuados, estará exenta del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF).”

Con base en el texto transcrito, esta cuenta o fondo está destinado a atender obligaciones con organismos públicos que deban recibir ingresos provenientes de los recaudos

efectuados por la notaría. Se entendería entonces que en esa cuenta se incluirían todos los dineros recaudados.

En consecuencia, los dineros que correspondan a las partidas que la notaría debe girar a entidades del Estado, corresponden en efecto a un efectivo restringido, que debe clasificarse por separado del efectivo general. Su contrapartida debe ser a un pasivo por los valores que deba entregar posteriormente a esas entidades.

Los dineros que pueden ser utilizados en el mantenimiento y operación de los activos y actividades de la notaría, deben registrarse con abono a ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la sección 23 del Decreto 3022 de 2013; cuando se presenten los desembolsos relacionados con esta cuenta, se registran como gastos del período con abono a la cuenta efectivo y equivalentes de efectivo- Cuenta Única Notarial. (...)

Obligaciones del Contador Público

Concepto	Pregunta
2016-0919	<i>“Con el ánimo de dar respuesta a una empresa con la cual labore hasta el 28 de febrero de 2015, y en la que para fecha de comunicado del 8 de noviembre de 2016, me solicitan que aclarar algunos movimientos de ajustes de contabilidad que se realizaron para el año 2014 en los cuales se ajustaron algunas cuentas debido a errores de un programa contable sin la respectiva licencia y soporte técnico y de lo cual la empresa es consciente, y que fueron ajustes que en su momento se hicieron con el ánimo de corregir problemas del mismo sistema.</i> <i>De lo anterior deseo saber cuánto tiempo después, el contador de una empresa debe dar respuesta por algunos movimientos contables, lo cual no son los estados financieros como tal, son solo ajustes en el sistema.”</i>

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.

En cuanto al soporte de sus actuaciones, el artículo 9 de la Ley 43 de 1990 expresa:

“De los papeles de trabajo. Mediante papeles de trabajo el Contador Público dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional. Tales papeles, que son propiedad exclusiva del Contador Público, se preparan de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Parágrafo. Los papeles de trabajo podrán ser examinados por las entidades estatales y por los funcionarios de la Rama Jurisdiccional en los casos previstos en las leyes. Dichos papeles están sujetos a reserva y deberán conservarse por un término no inferior a cinco (5) años, contados a partir de la fecha de su elaboración.” (Subrayado fuera de texto).

A pesar de que el artículo transcrito está

dirigido a la labor de auditoría, no habiendo otras normas, podría decirse que por analogía, el mismo criterio aplicaría para otras actuaciones del contador público, distintas a la de auditoría.

Por consiguiente, si el contador realizó ajustes, ellos debieron quedar debidamente soportados en la contabilidad. Si no es posible comprenderlos con base en la documentación existente, es deber del profesional efectuar las aclaraciones a que haya lugar, teniendo en cuenta el límite indicado, salvo que hubiera algún proceso jurídico que modificara ese plazo.

De todas formas, debe indicarse que 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, sino la expresión de la responsabilidad asumida por quien prepare y presente esa información. (...)

Obligaciones del Contador Público.

Concepto	Pregunta
2016-0518	<i>"(...) En el mes de octubre del año 2015 contrate al Señor (...), Contador Público, con el fin de llevar la contabilidad del edificio y presentar en Asamblea General los estados financieros a 31 de diciembre de 2015. Se le canceló los honorarios mes a mes, sin embargo, no elaboró los estados financieros ni asistió a la Asamblea.</i> <i>El Señor (...), por medio de misiva que adjunto a este documento, en el cual explica los motivos para su proceder.</i> <i>Pregunto, si el Señor (...) tiene razón para no haber entregado estados financieros firmados y no presentarse a la Asamblea".</i> <u><i>"Resumen de la carta del señor (...):</i></u> <i>"La información contable no cumple con los principios generalmente aceptados en Colombia; legislación consagrada en los Decreto 2649 y 2650 de 1993, además de lo señalado en la Ley 675 de 2001. Tampoco siguió los lineamientos de la Ley 1314 de 2009 para la implementación del nuevo marco técnico normativo. De otra parte, la información suministrada por la administración adolece de claridad en los rubros como Deudores Varios, Propiedad, Planta y Equipo y Reserva Legal."</i>

Respuesta

(...) En relación con su inquietud sobre las obligaciones del contador público, los artículos 41 a 51 de la Ley 43 de 1990 son las normas que debe tener en cuenta un Contador Público en las relaciones con los usuarios de sus servicios.

El artículo 8 de esta Ley, también indica que los contadores públicos están obligados a:

(...)

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)

Adicionalmente, el profesional de la contabilidad 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 la sección 130, 150 y 320.

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, la copropiedad deberá revisar las condiciones de su contrato con el fin de conocer los papeles, documentos e informes que el Contador Público se comprometió a entregar a la entidad que contrata sus servicios.

(...) Cabe aclarar, que la responsabilidad profesional del Contador Público se da durante el tiempo del contrato, y por las actuaciones realizadas.

El Contador Público, no podría asumir responsabilidad alguna por situaciones ocurridas antes de iniciar la labor para la cual fue contratado, lo cual significa que, si existiera una situación particular en el momento de certificar los estados financieros, este deberá expresar su inconformidad, mostrando las implicaciones pertinentes en su certificación (...)



Orientación Técnica No. 16

Concepto	Pregunta
2016-0004	<i>“Una vez leído detenidamente el Documento de Orientación Técnica 016 promulgado por ustedes el 16 de diciembre, me permito formularles los siguientes comentarios e interrogantes:</i> <i>La Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en su Concepto 100202208 – 0512 de 5 de junio de 2015, Tema Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, Aplicación del Decreto 2548 de 2014, señala tres (3) procedimientos para el control de las diferencias entre la contabilidad y las bases fiscales. Ellos son: i) La contabilidad llevada conforme a los nuevos marcos técnicos normativos, ii) Registros obligatorios llevados por un sistema de registro de diferencias junto con la contabilidad llevada bajo los nuevos marcos técnicos normativos, y iii) Libro Tributario.</i> <i>¿Por qué ustedes en la Orientación Técnica 016 tratan solamente dos (2): i) Sistema de Registros Obligatorios y ii) Libro Tributario?</i> <i>El artículo 44 del Decreto 2649 de 1993 define las Cuentas de Orden Fiscales. Las Cuentas de Orden en los Grupos 82 (Deudoras Fiscales) y 92 (Acreedoras Fiscales) del PUC para comerciantes pueden presentar saldos al 31 de diciembre de 2014, en una Pyme. En estas cuentas están registradas las diferencias temporales (que originan impuesto diferido en PCGA), las diferencias permanentes (que no originan impuesto diferido en PCGA) y las diferencias temporales que no originan registro de impuesto diferido en PCGA (pérdidas fiscales por compensar y diferencias entre la renta presuntiva y la renta gravable).</i> <i>¿Los saldos de las diferencias temporales y permanentes, registradas en cuentas de orden, se deben trasladar al Sistema de Registros Obligatorios o al Libro Tributario para los efectos del Decreto 2548 de 2014?</i> <i>En lo sucesivo se seguirán presentando dos modalidades de diferencias en las bases fiscales y las bases contables. Una, en la Conciliación entre la Ganancia (Pérdida) Contable antes de Impuestos y la Renta Gravable (Pérdida Fiscal) donde aparecerán las diferencias temporales y permanentes. La otra, en el cálculo de los impuestos diferidos resultantes de las diferencias temporarias imponibles y deducibles, de las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales de activos y pasivos.</i> <i>¿En el Sistema de Registros Obligatorios o en el Libro Tributario se deben registrar ambas diferencias o una de las dos?</i> <i>¿Las diferencias entre bases contables y bases fiscales registradas en el Sistema de Registros Obligatorios o en el Libro Tributario se acumulan indefinidamente? ¿Nunca se reversan?</i> <i>¿Las diferencias entre bases contables y bases fiscales registradas en el Sistema de Registros Obligatorios o en el Libro Tributario se pueden revertir contablemente cuando las declaraciones tributarias que las originan queden en firme de conformidad con el Artículo 714 del Estatuto Tributario?</i> <i>La duración de la transición del Decreto 2548 de 2014 está prevista para un período de cuatro (4) años calendario y quedaría derogado por su cumplimiento. Qué pasará con las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales</i>

Concepto	Pregunta
	registradas una vez pase el período de cuatro (4) años: ¿continúan acumuladas indefinidamente, se reversan o qué se hace con ellas? <i>El artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 establece que el tema de las diferencias entre bases contables y bases fiscales operan para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF a las cuales convergen únicamente las entidades de los Grupos 1 y 2. A las entidades del Grupo 3 deben aplicar las Normas de Información Financiera NIF para Microempresas. ¿La aplicación del Decreto 2548 de 2014 y en particular la Orientación Técnica 016 es de estricto cumplimiento para las entidades del Grupo 3, las cuales no convergen a Normas Internacionales de Información Financiera NIIF sino las Normas de Información Financiera NIF para Microempresas?</i> <i>Existen entidades en las que sus Contadores y Revisores Fiscales nunca registraron hasta el momento las Cuentas de Orden en general y mucho menos las Cuentas de Orden Fiscales Deudoras y Acreedoras, en particular, en claro incumplimiento de los Decreto 2649 y 2650 de 1993.</i> ¿Los contadores de estas entidades deben hacer los registros contables omitidos de las cuentas de orden fiscales y deben hacerlo también en el Sistema de Registros Obligatorios o en el Libro Tributario?"

Respuesta

(...) El Documento de Orientación Técnica (DOT) No. 16 se emitió con el fin de dar claridad a los contadores públicos y demás interesados sobre las connotaciones contables del Decreto 2548 de 2014 y los efectos prácticos que él puede generar durante el periodo de transición de cuatro años estipulado por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, motivo por el cual, se constituye como una guía sobre el control de las diferencias que surgen entre las bases contables que resultan de aplicar los nuevos marcos técnicos normativos y las bases fiscales determinadas bajo las normas tributarias a través del Sistema de Registros Obligatorios o el Libro Tributario.

A pesar de mencionarse tres opciones, en el fondo se trata de dos (registro obligatorio o libro tributario), pero la primera de ellas presenta dos posibilidades: llevar cuentas de orden o llevar información separada para explicar las diferencias, puesto que llevar la contabilidad de acuerdo con los nuevos marcos no tiene nada que ver con lo fiscal.

Como bien lo dice la DIAN en el concepto 512 de 2015, quien utilice lo que la opción que la DIAN llama la contabilidad llevada conforme a

los nuevos marcos técnicos normativos, controlará las diferencias a través de cuentas de orden, y dichas cuentas harán las veces de registros obligatorios, sistema que es considerado en la Orientación Técnica No. 16, al igual que las opciones de llevar registros de las diferencias por otro método o llevar el libro tributario.

Cabe aclarar que las diferencias temporales y permanentes que se registraban en las cuentas de ordenes fiscales definidas en el artículo 44 del Decreto 2649 de 1993, no son parte de los nuevos marcos técnicos normativos debido a que eran parte del esquema contable anterior, por lo cual, el consultante puede identificarlas y tratarlas como escoja, lo que significa que no se requiere hacer una conversión de ellas debido a que no son necesarias en el nuevo marco técnico normativo.

Adicionalmente, los hechos económicos para efectos tributarios a partir del concepto 512 de 2015 se registrarán en el **Sistema de Registros Obligatorios** o en el **Libro Tributario** de acuerdo con las bases determinadas en las disposiciones fiscales.

En realidad, no hay dos juegos de diferencias, como lo afirma el peticionario. De acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos solo existe el enfoque del estado de situación financiera con el método del pasivo para establecer el impuesto diferido. Otra cosa es que se concilie la renta, lo cual no significa que coexistan el enfoque de resultados con el de estado de la situación financiera.

La conciliación de la renta bajo la normatividad anterior generaba impuesto diferido, pero bajo los nuevos marcos técnicos normativos no. Hoy simplemente se refiere a la explicación del porqué la renta gravable difiere de la utilidad comercial y el impuesto diferido corresponde al cálculo del impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros de acuerdo con los parámetros establecidos en la NIC 12 o Sección 29 de la NIIF para las PYMES.

Con respecto a las preguntas 4, 5 y 6 el DOT 16 indica sobre el **Sistema de registro obligatorio** lo siguiente:

“Se trata, en este caso, de un sistema de registro más no de un sistema de contabilidad como tal. Este sistema por definición representa el conjunto organizado de anotaciones, por medio del cual se evidencien las diferencias de valor entre la base contable y la base fiscal, de manera que una y otra puedan conciliarse entre sí.”

Y sobre el **Libro Tributario**

“El Libro Tributario no es un libro de contabilidad.”

“Habida cuenta que el reglamento define el libro tributario como un auxiliar transaccional, por lógica y consistencia conceptual, no hay duda que el mismo debe llevarse observando la regla de la partida doble en la medida que las bases fiscales definidas en el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014 deben ser llevadas siguiendo los lineamientos del Decreto 2649 de 1993, lo cual deja ver que hay necesidad de llevarlo por partida doble. No de otra forma se podría garantizar integridad y fiabilidad de la información.

Por lo anterior, se aclara que el **Libro Tributario**, es un libro auxiliar y lleva sus registros de incremento o disminución en las cuentas correspondientes, por lo cual no hay una cuenta en donde se registren diferencias, y en el caso del **Sistema de Registros Obligatorios** en ningún momento se dice que se lleve una contabilidad.

Las entidades del Grupo 3 convergen a un nuevo marco técnico normativo denominado Normas de Información Financiera NIF para Microempresas que difiere del Decreto 2649 y 2650, por lo cual deben llevar un registro de las diferencias que surjan entre el nuevo marco técnico y las bases fiscales. De hecho, el Decreto 2548 de 2014 lo contempla así:

“Para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 3 en los términos del artículo 1 del Decreto 2706 2012 Y las normas que lo modifiquen, el período de cuatro (4) años inicia 1 enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.”:

La Orientación Técnica No. 16 no es un documento de aplicación obligatoria, pero es una guía general que no hace distinción entre alguno de los grupos. En estas circunstancias, las entidades del Grupo 3 pueden hacer uso de ella.

La Orientación Técnica No. 1 dice:

“Los estados financieros solamente tienen 5 elementos (Marco Conceptual 4.2): activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Las cuentas de orden, por consiguiente, no tienen cabida en los estados financieros, porque no corresponden a ninguna de estas categorías. Las NIIF privilegian la revelación sobre el registro en este caso, por lo cual muchas partidas de cuentas de orden deben originar una revelación a cambio (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, la omisión de las cuentas de orden no tiene ningún impacto en los nuevos marcos técnicos normativos debido a que, para la presentación de estados financieros según las NIIF, no se incluyen tales cuentas. (...)

Pagos de honorarios - abogados - centro de conciliación

Concepto	Pregunta
2016-0729	<i>"(...) Con la expedición del Decreto 1829 de 2013 el cual Que de conformidad con los establecido en los artículos 91 de la Ley 446 de 1998, 10 y 11 de la Ley 640 de 2001 y 50 de la Ley 1563 de 2012. Le compete al Ministerio de Justicia y del Derecho autorizar la creación de los centros de conciliación o arbitraje.</i> <i>¿Cuál debe ser el tratamiento contable para el pago de los abogados quienes prestan el servicio de conciliación y Arbitraje en el entendido que estos no son empleados del Centro de conciliación, sino que pertenecen a una lista?</i> <i>¿Es correcto considerar que es un ingreso recibido para terceros la parte que le corresponde al abogado, es correcto que se entienda que el servicio se presta a las partes (convocante y parte convocada) y no al centro de conciliación?"</i>

Respuesta

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

El párrafo 23.4 acerca de los Ingresos de Actividades Ordinarias, establece:

"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."

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, basados en los términos de la consulta, en nuestra opinión, el tratamiento contable para el pago de abogados debe considerarse un gasto por honorarios, los cuales deben ser reconocidos en el estado de resultados del período del Centro de Conciliación.

Respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, basados en la normativa antes citada, el total de los ingresos del Centro de Conciliación se deben considerar como un ingreso por actividades ordinarias, por prestación de servicios.

De tal manera, que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. (...)

Pagos en especie – Contadores Públicos

Concepto	Pregunta
2016-0430	<i>“El objetivo de esta carta, es consultarle, si está permitido bajo el nuevo código de ética del Contador Público, recibir honorarios en especie, como pago por sus servicios profesionales”</i>

Respuesta

(...) los numerales 240.2, 240.3 y 240.4 de la Sección 240 – *Honorarios y otros tipos de remuneración*, del Código de Ética, (...) enuncia:

“240.2 La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependerán de factores tales como el nivel de honorarios propuestos y los servicios a los que se refieren. Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Poner en conocimiento del cliente las condiciones del encargo y, en especial, la base sobre la que se calculan los honorarios y los servicios cubiertos por los honorarios propuestos.*
- Asignar a la tarea el tiempo adecuado y personal cualificado.*

240.3 En el caso de determinados tipos de servicios que no proporcionan un grado de seguridad se recurre con frecuencia a honorarios contingentes. Sin embargo, en algunas circunstancias, éstos pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Pueden originar una amenaza de interés propio en relación con la objetividad. La existencia y la importancia de dichas amenazas dependerán de factores que incluyen:

- La naturaleza del encargo*
- El rango de posibles honorarios*
- La base para la determinación de los honorarios*
- Si el resultado o producto de la transacción va a ser revisado por un tercero independiente.*

240.4 Se evaluará la importancia de cualquier amenaza de ese tipo y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Un acuerdo previo por escrito con el cliente relativo a la base para determinar la remuneración.*

- Revelar a los usuarios a quienes se destina el trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio y la base para determinar la remuneración.*
- Políticas y procedimientos de control de calidad.*
- Revisión por un tercero independiente del trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio.”*

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, en el momento que se establezca un pago en especie por los honorarios del contador público, dicha situación se debería analizar desde la perspectiva del momento en que se da dicho pago.

Si el pago en especie se configura antes de aceptar el encargo, dicha situación podría constituirse como una amenaza asociada al rango de los posibles honorarios, razón por cual es preciso aclarar que esta modalidad de pago en especie puede establecerse como opción únicamente si el valor del pago en especie se encuentra establecido de manera previa, y si dicha cuantía no se ve afectada por un efecto de variabilidad en el precio, basado en el resultado de la gestión del profesional, ya que de ser así incurriría en violación de los lineamientos establecidos en el Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, para lo cual se hace necesario la aplicación de salvaguardas tales como un acuerdo previo por escrito con el cliente relativo a la base para determinar la remuneración.

Adicionalmente, será responsabilidad del contador público el establecer salvaguardas para mantener su independencia y de esta manera evitar conflictos de intereses, aplicar políticas eficientes contra el lavado de activos y garantizar la razonabilidad del pago respecto a los servicios prestados (...)

Papeles del comerciante

Concepto	Pregunta
2016-0021	<i>“Para la realización de un pago, actualmente la empresa lo soporta con todos los registros que requiere, pero separa ciertos documentos al momento de realizar la empastada de los libros contables, estos son.</i> - Remisiones - Listados de consumos - Formatos de desplazamientos o movimientos - Entregas de materiales - Planillas de control diarios - Orden de salida y entrega. <i>en el comprobante quedan los documentos finales</i> - Comprobante de egreso - Transferencia electrónica o cheque - Factura - Recibido a satisfacción - Causación <i>Mi consulta es referente al tiempo que se deben guardar los documentos separados de los libros contables, es decir las remisiones y demás, debido a que estos no reposan con los libros y el volumen de estos es alto. o se debe conservar por el mismo tiempo de la parte contable, es decir 10 años.”.</i>

Respuesta

(...) El artículo 28 de la Ley 962 de 2005 establece:

“Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta. Igual término aplicará en relación con las personas, no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información.

Lo anterior sin perjuicio de los términos menores consagrados en normas especiales” (Negrilla fuera del texto).

A pesar de que el Código de Comercio no establece en detalle cuáles son los papeles del comerciante, el artículo 51 dispone:

“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.”

En consecuencia, todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros de comercio hacen parte de la contabilidad, motivo por el cual, el consultante debe analizar si los documentos enunciados cumplen la anterior afirmación con el fin de evaluar su importancia.

Adicionalmente, la ley es clara al permitir la conservación de los papeles del comerciante en original o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta, de modo que el volumen de los documentos físicos no sea un inconveniente para la entidad. (...)

Papeles de trabajo – Auditoría Externa

Concepto	Pregunta
2016-0451	<i>“(…) De acuerdo con lo anterior se realizan las siguientes consultas:</i> <i>En la actualidad las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, ¿son las Normas Consignadas en la Ley 43 de 1990 o las NIA?</i> <i>Cuando se presten los servicios profesionales de Auditoría Externa, por parte de un Contador mediante un contrato de prestación de servicios:</i> <i>a. ¿Es obligatorio indicar el plan de trabajo de la auditoría al contratante u otro solicitante? ¿El Contador Público se puede negar a esta solicitud?</i> <i>b. ¿El plan de trabajo se considera un papel de trabajo? ¿Se estaría violando el principio de independencia?”</i>

Respuesta

(…) las normas de auditoría generalmente aceptadas son las relacionadas en la normatividad antes citada, así como las establecidas en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, (…).

Respecto de los literales a) y b) de su segunda pregunta, el párrafo A3 de (…) la NIA 300, establece:

“A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para facilitar la realización y dirección del encargo de auditoría (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor.

Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría”

Adicionalmente, el numeral 15 (…) de la NIA 260 – *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, enuncia:

“15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de auditoría planificados”

En conclusión, en nuestra opinión, el auditor

presentará su plan de trabajo al contratante, sin que exista influencia o cambio de su contenido por parte de la alta dirección, el cual es diseñado por el auditor basado en su análisis de riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno (ver NIA 315).

Acerca del literal c) de la segunda pregunta, en nuestra opinión, el plan de trabajo si se considera un papel de trabajo, tal como lo establece el literal b) del párrafo 2 – Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría, así:

“2. la documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona: (…)

b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.”

En cuanto al literal d) de la segunda pregunta, en nuestra opinión, la situación planteada por la consultante, no contraviene el principio de independencia, enunciado en la sección 290 – *Independencia*, por cuanto la no intervención de la administración en el diseño y desarrollo del plan de trabajo garantiza una actitud mental independiente la cual es esencial para expresar una conclusión sin influencias y que la integridad, objetividad y el escepticismo profesional del auditor no se vean comprometidos (…)

Pasivo Financieros, contingencias y provisiones

Concepto	Pregunta
2016-0096	<i>“Al hacer el balance de Apertura NIIF grupo 2 de una Empresa constituida como Sociedad Anónima:</i> <i>Se tiene una obligación financiera desde el año 2008, la cual se encuentra en un juzgado y a la fecha no se tiene ninguna información, debo reconocerla como una obligación financiera, en el momento no se conoce una fecha cierta de pago, ni una tasa de interés.</i> <i>Se tienen cuentas por pagar de Retenciones en la Fuente a la Dian, se les debe determinar las sanciones y los intereses.”.</i>

Respuesta

(...) 1. A pesar de que en la información suministrada por el consultante no existen suficientes elementos de juicio para dar una respuesta concreta, este Consejo procede a responder en los siguientes términos:

El literal a) del párrafo 35.7 de la NIIF para las PYMES establece:

“Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES”.

Por consiguiente, a la fecha de transición, si la entidad reconoce la partida, esta debió cumplir con los criterios de reconocimiento de un pasivo financiero, es decir, existir la obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a la contraparte para que sea considerada una cuenta por pagar; si no llegase a existir esta obligación, la partida no debe ser reconocida.

En el caso de que la obligación financiera haya prescrito, se debe evaluar la probabilidad de que el desembolso ocurra y la manera en que se pueda medir; si esta última condición no es posible llevarla a cabo, pero existe la probabilidad de desembolso, este hecho debe ser reconocido como una contingencia revelándola en los estados financieros.

Con respecto a los impuestos, una entidad no tiene otra alternativa que pagar la obligación; por ende, el valor resultante del cálculo estimado de las sanciones e intereses, cuando se estima que es probable su pago, se reconoce en el estado de situación financiera de apertura en la cuenta de provisiones, debido a que son pasivos de cuantías y fechas de pago inciertos. (...)

Pasivo pensional

Concepto	Pregunta
2016-0167	<i>“Bajo la norma colombiana (local) hay una empresa grupo 2 que tiene actualmente un cálculo actuarial por pasivo directo con el exmpleado por pensión de vejez.</i> <i>¿Bajo el escenario de NIIF debería entonces reconocer el valor de ese pasivo pensional en el estado de balance de apertura?</i> <i>¿Esto se registraría como un pasivo contra ORI?</i> <i>En la contabilidad local dicha compañía no reconoció el cálculo actuarial, solo el gasto pagado cada año por pensión, entonces:</i> <i>¿En el reconocimiento de pasivos bajo NIIF debería reflejarse que existe este pasivo?</i> <i>¿Qué pasa con los Resultados de la compañía si quedan negativos con este nuevo escenario?”</i>

Respuesta

(...) En concepto de este Consejo el cálculo actuarial del funcionario cuya pensión fue asumida por la entidad, cumple las condiciones para ser reconocida como un pasivo tanto en los informes financieros preparados con base en el Decreto 2649 de 1993, como en los informes financieros preparados según el nuevo marco técnico normativo.

Por consiguiente, no es adecuado que una entidad cargue al estado de resultados de cada período los pagos por concepto de pensiones de jubilación de funcionarios que ya no laboran en la entidad.

Esta conclusión se basa en un análisis de los criterios de reconocimiento contenidos en los Artículos 12, 36, 47 y 48 del Decreto 2649 de 1993 y los criterios contenidos en la sección 2 *Principios generales* de la NIIF para las Pymes.

¿Bajo el escenario de NIIF debería entonces reconocer el valor de ese pasivo pensional en el estado de balance de apertura? ¿Esto se registraría como un pasivo contra ORI?

En el estado de situación financiera de apertura el pasivo pensional sería reconocido efectuando un registro contra las utilidades acumuladas (ganancias retenidas) y los impuestos diferidos que se deriven de diferencias temporales entre las bases

contables y las bases fiscales. En este caso, el registro contra el otro resultado integral no sería aplicable.

En los estados financieros preparados según el marco de principios del Decreto 2649 de 1993, debería reconocerse un error, considerando para su contabilización lo establecido en el Art. 106 de este decreto. (...)

Si el resultado de la corrección del error genera un saldo negativo en los resultados acumulados de la entidad, la entidad deberá tener en cuenta lo establecido en la legislación comercial para enervar la causal de disolución de una entidad, si esto aplica.

La corrección del error también tendrá efecto en la opción de distribuir utilidades futuras, ya que esto no podrá hacerse hasta tanto no sean absorbidas las pérdidas acumuladas de la entidad.

Para mayor claridad, incluimos a continuación algunas referencias del marco técnico normativo del Grupo 2, que deben ser consideradas al contabilizar obligaciones por pensiones de jubilación (planes de beneficios definidos).

Norma de Transición

“35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la 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; (...)

d) Aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.”

Reconocimiento de beneficios a empleados

“28.3 Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el periodo sobre el que se informa:

a) Como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

b) Como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo”.

“28.10 Los planes de beneficios posempleo se clasifican en planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos, según sus principales términos y condiciones:

a) Los planes de aportaciones definidas son planes de beneficios posempleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los

empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por tanto, el importe de los beneficios posempleo recibidos por un empleado se determina en función del importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente también el empleado) a un plan de beneficios posempleo o a una aseguradora, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.

b) Son planes de beneficios definidos todos los planes de beneficios posempleo distintos de los planes de aportaciones definidas. En los planes de beneficios definidos, la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión (de que el rendimiento de los activos para financiar los beneficios sea diferente del esperado) recaen, esencialmente, en la entidad. Si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas, y viceversa, si dichas diferencias o rendimiento son mejores de lo esperado.”

“28.14 Al aplicar el principio de reconocimiento general del párrafo 28.3 a los planes de beneficios definidos, la entidad reconocerá:

a) un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, neto de los activos del plan—su “pasivo por beneficios definidos”— (véanse los párrafos 28.15 a 28.23).

b) el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véase los párrafos 28.24 a 28.27). (...)

Pasos para adoptar las Pymes en Colombia

Concepto	Pregunta
2016-0778	<i>(...) Necesito su colaboración para conocer más detalladamente los pasos que se realizan para poder hacer la adopción de las NIIF para Pymes en Colombia, teniendo en cuenta la Ley 1314 de 2009, para poder hacer una correcta adopción de las NIIF Pymes.(...)</i>

Respuesta

(...) El Decreto 2420 de 2015, que compila todos los marcos técnicos de información financiera y aseguramiento, establece los lineamientos para la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos de entidades clasificadas en el grupo 1, grupo 2 y Grupo 3. Por ejemplo, en su anexo 2 se incorporan los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que deben ser aplicados por una entidad del Grupo 2, al elaborar sus estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

A continuación, incluimos algunos aspectos relacionados con el ámbito y cronograma de aplicación.

Decreto 2420 de 2015

“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:

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.

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”. (Negrillas fuera del texto)

“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:

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.

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.**

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.

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 al 31 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.

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.**

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.

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.**

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". (Negritas fuera del texto) (...).**

Permanencia

Concepto	Pregunta
2016-0904	<i>“(…) Al analizar el requisito de la Permanencia aplicable a los diferentes grupos de preparadores de información bajo NIF del sector privado, 1, 2 y 3; y específicamente para el Grupo 1, (…) Al respecto tengo las siguientes preguntas:</i> <i>Si un preparador de información pertenece a grupo 2, informa a la entidad de supervisión que decide aplicar voluntariamente marco normativo de grupo en los términos del Decreto 3022 y 2129, pero pasados dos años (Sin haber expedido primeros estados financieros comparados o estados financieros de primera aplicación) decide que va a aplicar su clasificación natural es decir, marco normativo de pymes y para el efecto se devolvería en lo ya hecho y reportado a la entidad de supervisión y empezaría desde el ESFA aplicando el MN Pymes, esa salvedad hace que no esté incumpliendo lo señalado en el artículo en cita?</i> <i>¿Hasta dónde llegan las funciones de supervisión dadas en la Ley 1314/09 a las superintendencias, es decir, esa función es recibir la clasificación que el preparador informa o autorizar las modificaciones de clasificación?”</i>

Respuesta

(…) El artículo 1.1.1.6 del Decreto 2420 de 2015 establece:

“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, deberán preparar su estado de situación financiera de apertura al inicio del período 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 período 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 períodos de estados financieros comparativos.” (Subrayado fuera de texto).

Con base en los párrafos transcritos, una vez la entidad informe su decisión de pertenecer al Grupo 1, se entiende que por lo menos debe permanecer en ese grupo hasta hacer una primera presentación.

Lo anterior dado que no tendría sentido entrar a formar parte de un grupo en el que ni siquiera se logre una primera presentación de estados financieros, puesto que, si ese fuera

el caso, una entidad podría mantenerse indefinidamente cambiando de grupo, lo cual contradice la esencia de la normatividad, que entre otras cosas implica la consistencia y uniformidad de la información.

El hecho de que la entidad aún no haya hecho públicos los primeros estados financieros comparativos, no es razón suficiente para suponer que pueda cambiar de Grupo sin cumplir el requisito anotado.

El numeral 1 del artículo 10 de la Ley 1314 de 2009 dice:

“1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.” (Subrayado fuera de texto).

Considerando lo anterior, las superintendencias deben hacer cumplir el Decreto Reglamentario 2129 de 2014, el cual señaló un nuevo plazo para que los preparadores de información financiera que conformaban el Grupo 2 dieran cumplimiento a lo señalado en el parágrafo 4° del artículo 1.1.2.3 del Título 2 del Decreto Único 2420 de 2015. (…)

Persona Natural Comerciante - activos

Concepto	Pregunta
2016-0708	<i>¿El inmueble y el vehículo de esta entidad (persona natural comerciante) se debe reconocer contablemente como Propiedad, planta y equipo de la Entidad Comercial de acuerdo con las NIF para Microempresas y por ende hacen parte integral de sus Activos?</i> <i>¿El inmueble y el vehículo de esta entidad (persona natural comerciante) no se debe reconocer contablemente como Propiedad, planta y equipo de la Entidad Comercial de acuerdo con las NIF para Microempresas y por ende no hacen parte integral de sus Activos? (...)</i> <i>¿En el evento de que el inmueble y el vehículo se consideren Propiedad, planta y equipo de la entidad (persona natural comerciante) se deben reconocer y medir contablemente por el costo histórico o por el valor razonable ya que se poseen avalúos recientes de los bienes practicados por peritos evaluadores?"</i>

Respuesta

(...) **Preguntas 1 y 2.** La respuesta a sus inquietudes puede encontrarlas resuelta en el concepto número 2015-0799 (...)

Pregunta 3. La respuesta a su inquietud 3 la puede encontrar resuelta en el concepto número 2015-0914 (...)

Pregunta 4. El Decreto 2420 de 2015, en su anexo 3, establece con respecto a la medición de las Propiedades, Planta y Equipo:

"9.6. Las propiedades, planta y equipo deben ser valorados a su costo."

"9.8. Una microempresa medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas"

"15.9. Una microempresa que aplica por primera vez esta norma, podrá utilizar como costo de las propiedades, planta y equipo en el estado situación financiera de apertura, cualquiera de los siguientes criterios:

- un avalúo técnico efectuado en la fecha de transición.*
- saldo que se trae en los registros contables anteriores, siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento de esta norma.*

En lo sucesivo, este valor será la base para aplicar las disposiciones contenidas en la presente norma"

"2.2. El estado de resultados y el estado de situación financiera de las microempresas, pueden enmarcarse en un sistema simplificado de contabilidad, basado en contabilidad de causación.

La base principal de medición que debe ser utilizada por las microempresas es el costo histórico.

Las situaciones en las cuales se utilice una base de medición distinta, están indicadas en este documento.

No obstante, lo anterior, las microempresas podrán utilizar, de acuerdo con las circunstancias, bases de medición que estén incluidas en las NIIF o en la NIIF para PYMES.

Si éste es el caso, la microempresa deberá cumplir todos los requerimientos que implique la nueva base utilizada."

De acuerdo con lo anterior, para la medición de las propiedades planta y equipo, una entidad del grupo 3, debe utilizar el costo en la medición inicial, y el modelo del costo en la medición posterior.

También podrá revaluar sus activos en la fecha de transición.

Adicionalmente, basado en las circunstancias, podrá utilizar otras bases de medición que estén incluidas en las NIIF (normas del grupo 1) o en la NIIF para Pymes (normas del grupo 2) siempre que esta cumpla todos los requerimientos de la nueva base utilizada. (...)

Persona Natural- Cuenta contable para utilidades

Concepto	Pregunta
2016-0898	<i>“¿En qué cuenta se manejaría las utilidades de Ejercicio para una Persona Natural del Régimen Común que tiene un Supermercado y lleva contabilidad? ¿Se manejaría en la cuenta 3605 como la manejan las empresas o sería en una subcuenta de Capital de Personas Naturales que se llame utilidad?”</i>

Respuesta

(...) En el Código de Comercio se establece:

“Artículo 10. Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

La calidad de comerciante se adquiere, aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.

Artículo 20. Son mercantiles para todos los efectos legales:

(...) 2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;

(...) 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones; (...)

Artículo 21 Se tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.”

Ley 1314 de 2009 en el artículo 2° especifica:

“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 (...).”

El párrafo del citado artículo indica:

“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”.

Considerando lo anterior, las personas naturales deben llevar contabilidad de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos cuando son comerciantes o cuando ejercen otras actividades cuya regulación establezca la obligación de llevar contabilidad.

Con respecto al grupo al que pertenece la persona natural de la consulta, esta debe hacer un detenido análisis de los grupos definidos en el Direccionamiento Estratégico del CTCP, a los cuales se hace referencia en los anexos 1, 2 y 3 del Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto Único 2496 de 2015, a efectos de establecer el grupo y el marco técnico normativo que debe aplicar.

Así las cosas, en conclusión, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, habiéndose emitido los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, compilados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, que ponen en vigencia los nuevos estándares de información financiera, el tratamiento contable correspondiente a las utilidades debe efectuarse teniendo en cuenta el nuevo marco técnico normativo que le corresponde a la persona natural.

Con la entrada en vigencia de estos nuevos marcos técnicos y la derogatoria del Decreto 2650 de 1993, no existe un plan de cuentas obligatorio. Sin embargo, las entidades de supervisión, vigilancia y control podrán solicitar la información en los formatos que ellos estimen convenientes a partir de catálogos de cuentas para efectos de supervisión. Ahora bien, cada persona natural puede establecer su propio plan de cuentas para efectos del procesamiento y presentación de la información financiera. (...)

Persona Natural - NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0829	<i>“Las personas naturales cuyos ingresos es por: Arrendamiento de inmuebles, rendimientos financieros y dividendos se debe aplicar NIIF y en qué grupo se clasificaría si su patrimonio supera los 500 SMMLV a Dic.2013.”.</i>

Respuesta

(...) En el Código de Comercio se establece lo siguiente:

“Artículo 10. Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

La calidad de comerciante se adquiere, aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.

Artículo 20. Son mercantiles para todos los efectos legales: (...)

2) La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos; (...)

5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones; (...)

Artículo 21 Se tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.”

La ley 1314 de 2009 en el artículo 2° especifica:

“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 (...).”

Así mismo, el parágrafo del citado artículo indica:

“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”.

Considerando lo anterior, las personas naturales deben llevar contabilidad de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos cuando son comerciantes o cuando ejercen otras actividades cuya regulación establezca la obligación de llevar contabilidad.

Con respecto al grupo al que pertenece la persona natural de la consulta, esta debe hacer un detenido análisis de los grupos definidos en el Direccionamiento Estratégico del CTCP, a los cuales se hace referencia en los anexos 1, 2 y 3 del Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto Único 2496 de 2015, a efectos de establecer el grupo y el marco técnico normativo que debe aplicar. (...)

Persona natural comerciante - Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0344	<i>“¿Una persona natural comerciante no obligado a llevar contabilidad debe preparar Estados Financieros? (Balance general – Estados de resultados – Flujos de efectivo – Estado de cambios en el patrimonio – Estado de fuentes y usos)”</i>

Respuesta

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

En primer lugar, el CTCP invita al consultante persona natural a revisar su afirmación de ser un comerciante sin obligación de llevar contabilidad. Los artículos 10, 19 y 23 del Código de Comercio, se refieren a la obligación de los comerciantes de llevar contabilidad.

“Artículo 10. Comerciantes. son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

La calidad de comerciante se adquiere, aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.”

“Artículo 19. Obligaciones de los comerciantes. Es obligación de todo comerciante:

(...) 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales; (...)”

“Artículo 23. Actos que no son mercantiles. no son mercantiles:

1) La adquisición de bienes con destino al consumo doméstico o al uso del adquirente, y la enajenación de los mismos o de los sobrantes;

2) La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor;

3) Las adquisiciones hechas por funcionarios o empleados para fines de servicio público;

4) Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que

dicha transformación no constituya por sí misma una empresa, y

5) La prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales.”

Por otra parte, se debe tener en cuenta que el Art. 2° de la Ley 1314/2009, también estableció la obligación de aplicar los nuevos principios contables a las personas naturales y jurídicas que de acuerdo con la normatividad vigente estén obligadas a llevar contabilidad, así:

“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”. (Negrilla fuera del texto).

Lo requerido por esta Ley también aplica para quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacerla valer su información financiera como medio de prueba.

En la consulta 2015-0799, este Consejo ha determinado que las personas naturales deben llevar contabilidad cuando son comerciantes o cuando ejercen otras actividades cuya regulación establezca la obligación de llevar contabilidad. (...)

Respecto de la obligación de presentar estados financieros, si el comerciante está obligado a llevar contabilidad, deberá elaborar los estados financieros especificados para cada grupo de acuerdo con lo descrito en el Decreto 2420/2015, Anexo 1 para los del grupo 1(NIC 1 y NIC 7), anexo 2° para los del grupo 2 (Secciones 3, 4, 5, 6, 7) y anexo 3° para los del grupo 3 (Capítulo 3). (...)

Periodo de transición y aplicación de las NIIF para grupo 3

Concepto	Pregunta
2016-0112	<i>“Una empresa en reunión de finales del año 2014 registró la incertidumbre sobre la continuidad de la empresa. En enero de 2016, los socios una vez superados sus diferencias decidieron dar continuidad al negocio. La entidad al evaluar los requisitos pertenecía a Microempresas, vale decir grupo 3.</i> <i>¿Estimo que la empresa debe preparar ESFA sobre el cierre de dic de 2015, es decir el 1 de enero de 2016 y de allí en adelante no tendría que cumplir con el periodo de transición, sino que sigue en periodo de aplicación? ¿Quisiera saber si la apreciación es correcta?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con la información suministrada, el CTCP considera que la existencia de incertidumbres sobre la continuidad de la empresa no es una razón suficiente para establecer que la empresa se encuentra en un proceso de liquidación.

Si las actividades de la empresa no estuvieron dirigidas a la venta de los activos, la cancelación del pasivo y la distribución del remanente entre los socios o accionistas no existiría evidencia objetiva de que la liquidación es inminente y la hipótesis de negocio en marcha podría ser aplicada.

En consecuencia, una entidad clasificada en el Grupo 3 deberá aplicar el cronograma establecido en el Decreto 2706 de 2012, el cual fue compilado en el Decreto 2420 de 1995.

Una entidad del Grupo 3 también podría tomar la decisión de aplicar voluntariamente el cronograma del Grupo 2, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 3 del Art. 3 del Decreto 3022 de 2013, que también fue compilado en el Decreto 2420 de 2015. Incluimos a continuación un resumen de las normas aplicables:

Decreto 2706 de 2012 (compilado en el Decreto 2420 de 2015)

“Artículo 1.1.3.2. Ámbito de aplicación. El presente título será aplicable a las microempresas descritas en el capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera contenido en el anexo 3 del presente Decreto.

(Decreto 2706 de 2012, artículo 2)

Artículo 1.1.3.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo de información financiera

para las microempresas. Para efectos la aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas deberá observarse los siguientes periodos:

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. Para el efecto, estas entidades deberán coordinar la solicitud de información, de tal manera que esta obligación resulte razonable y acorde a las circunstancias de los destinatarios de este decreto. Las microempresas que no son objeto de inspección, vigilancia y control, igualmente deberán observar este marco técnico normativo para todos los efectos y podrán consultar las inquietudes para su aplicación al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

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 el 1 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.

Art. 3 Decreto 3022 de 2013 (compilado en el Decreto 2420 de 2015)

(...). Parágrafo 3°. Las entidades que se clasifiquen en el Grupo 3, conforme a lo dispuesto en el Decreto 2706 de 2012, o la norma que lo modifique o sustituya, podrán voluntariamente aplicar el marco regulatorio dispuesto en el anexo del presente Decreto. En este caso:

a) Deberán cumplir con todas las obligaciones que de dicha decisión se derivarán. En consecuencia, para efectos del cronograma señalado en el artículo 3 de este decreto, se utilizarán los mismos conceptos indicados en el citado artículo, adaptándolos a las fechas que corresponda.

b) Se ceñirán al procedimiento dispuesto en el artículo 4 de este decreto.

c) Deberán informar al ente de control y vigilancia correspondiente o dejarán la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo. (...)

Políticas y estimaciones.

Concepto	Pregunta
2016-0523	<i>“Me pueden aclarar que se entiende, la norma NIC 8 políticas contables, cambio en estimaciones y errores,</i> <i>La Norma es muy clara cuando indica que un cambio en política y un error será corregido de forma retroactivo y una estimación de forma prospectivo.</i> <i>En la compañía existe una confusión al definir que se toman como cambio de política y una estimación y así mismo identificar como se debe aplicar si de forma prospectiva y retroactiva.</i> <i>¿Ustedes me pueden aclarar la diferencia entre cambio de política y estimación?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta es necesario traer a colación las siguientes definiciones de la NIC 8.

Párrafo 5 (...)

Política “Principios específicos, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.”

Cambio en una estimación contable “Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al 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.”

Las políticas son las reglas y procedimientos que la entidad debe establecer con el fin de garantizar que los estados financieros contengan información coherente y consistente, y su grado de detalle dependerá de las circunstancias de esta.

Ahora bien, el cambio en una política contable, tan como lo establece el párrafo 19 de la NIC

8 debe aplicarse de forma retroactiva, es decir la entidad ajustará cada componente afectando el patrimonio como si la nueva política contable hubiese estado aplicando siempre.

Las estimaciones son mediciones en las cuales existe un grado de incertidumbre, ya sea en su cuantía o vencimiento.

Algunos ejemplos de estimaciones son: las estimaciones de valor residual, vida útil y método de depreciación; las estimaciones de deterioro de los activos, las estimaciones de costos y gastos acumulados, las provisiones por litigios, entre otros.

A su vez, un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable

Adicionalmente se tendrá en cuenta que cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable (NIC 8, p. 35). (...)

Póliza de Seguro

Concepto	Pregunta
2016-0406	<i>“(…) En diciembre de 2015, se adquirió la póliza de seguro para la protección de las áreas comunes que conforman el conjunto, para la vigencia del año 2016, el pago de esta póliza se financio en diez cuotas, y en la contabilidad se está registrando el gasto mensual en el momento que se realiza el pago, basándonos en normas NIIF, que cada cuota se lleva al gasto versus la salida del dinero, puesto que ya no se maneja diferido.</i> <i>La recomendación de la revisoría fiscal es la de reconocer en los estados financieros el compromiso adquirido por el conjunto en la cuenta del pasivo correspondiente y registrar como otro activo el total de la prima cobrada por la empresa de seguro y descontar del mismo la alícuota mensual para cargarla contra el gasto o emplear el concepto dado por la Norma de Información Financiera de llevar el total de la prima contra el gasto, presentando la revelación mensual por la variación que genera este renglón en el total de la gestión presupuestal.</i> <i>Por lo anterior solicitamos su asesoría respecto al tema, para revisar nuestras políticas contables, y de ser necesarias ajustarlas.”</i>

Respuesta

(…) El párrafo 2.15 de la NIIF para las PYMES define activo y pasivo así:

“(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”

Teniendo en cuenta lo anterior, la recomendación del revisor fiscal no es correcta, dado que, en este caso, tendrían que cumplirse los requisitos de reconocimiento, tanto para el activo como para el pasivo.

En el caso del activo, tomar una póliza, aunque da derecho a las condiciones pactadas, no garantiza el beneficio de la cobertura, porque este depende del pago de las cuotas correspondientes.

Cosa distinta fuera si el pago total de la póliza se hubiera realizado por anticipado, porque en ese caso se habría pagado por adelantado el

derecho a acceder a un servicio, que es el de cobertura de los riesgos acordados.

Por fuerza, tampoco se dan las condiciones para reconocer un pasivo, porque no se cumple el criterio de obligación presente, dado que esta implica el desprendimiento cierto de beneficios económicos para pagarla.

En este caso, ese desprendimiento es eventual, porque si en algún momento el tomador decide no pagar, automáticamente la obligación desaparece, al tiempo con la cobertura.

En otros tipos de contratos puede darse la situación, rara, por cierto, de activos y pasivos simultáneos, pero no en el caso de los contratos de seguros, por sus características particulares.

En consonancia con lo anterior, el procedimiento descrito por el consultante es correcto *“registrando el gasto mensual en el momento que se realiza el pago”*, por las razones ya expuestas. (…)

Preguntas varias de Inventarios, e implementación de NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0818	<i>"(...) ¿Cómo puede ser el tratamiento del valor razonable (o el costo) para el reconocimiento contable de las donaciones en las Fundaciones sin ánimo de lucro? (entendiendo como donaciones en especie principalmente)</i> <i>En una empresa que maneja productos perecederos como frutas y verduras, la cual a su vez adquiere sus productos en un mercado "informal" como la Central de Abastos, ¿cómo debe ser el tratamiento del costo o valor razonable de los precios de los productos para la venta (inventarios) y el tratamiento del inventario bajo NIIF? considerando que estos productos son de alta rotación y a la vez de alto riesgo por el cambio constante de precios, la influencia del mercado y otros factores externos. ¿Cuál debe ser el tratamiento del deterioro del valor?</i> <i>Misma pregunta anterior (pregunta 2), para empresas de reciclaje.</i> <i>¿Teniendo en cuenta que no hay una normatividad específica para ciertos sectores o entidades con características particulares, como por ejemplo las personas naturales con régimen común obligadas a llevar contabilidad, determine si existen parámetros o pautas para implementar NIIF en este tipo de entidades?</i> <i>Teniendo presente que la informalidad en los manejos del dinero como suele suceder en las centrales de abastos, en las empresas de reciclaje o entre otras ventas comerciales donde no se puede registrar un manejo de valor específico de los productos a la venta como se piensa transformar esto a la aplicación de las NIIF en Colombia</i> <i>En manejo de compañías que tienen carácter de ser Biosostenible y las cuales pueden manejar un inventario de materias primas que se encuentran en la calle o se realiza una compra informal y de esta materia prima solo se puede utilizar una parte de esta materia prima por daño o porque no cumple con los estándares de calidad ¿cuál sería el manejo contable que se le debería dar y como calcular el costo de las materias primas? "</i>

Respuesta

(...) ¿Cómo puede ser el tratamiento del valor razonable (o el costo) para el reconocimiento contable de las donaciones en las Fundaciones sin ánimo de lucro? (...)

La respuesta a su pregunta puede encontrarla en la página 48 de la orientación técnica No. 14, literal c) donaciones. (...).

Orientación Técnica No. 14 Entidades sin Ánimo de Lucro

"h. Donaciones en especie

Los activos no financieros recibidos pueden corresponder a contribuciones sin restricciones o

temporalmente restringidas, afectando el EA del periodo o el activo neto según corresponda.

Los activos deben reconocerse al valor razonable. Si se trata de activos culturales o históricos y no es posible medir su valor razonable de manera fiable, no se registran, sino que son objeto solamente de revelación, indicando sus características y las razones las cuales no se incluyen en los estados financieros".

La NIC 20 y la Sección 24 de la NIIF para las Pymes, que aplican a las entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 respectivamente, las cuales están incorporadas en los anexos 1 y 2 del Decreto 2420 de 2015, establecen directrices para la

contabilización de las Subvenciones del Gobierno.

Al aplicar la jerarquía normativa establecida en las normas sobre políticas contables (ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para Pymes), las normas sobre subvenciones podrían ser aplicadas dado que en las NIIF no existe una norma específica para las donaciones, pero esta tiene muchas similitudes con transacciones, eventos o sucesos, en los cuales se reciben donaciones condicionadas o sin ninguna condición.

En una empresa que maneja productos perecederos como frutas y verduras, la cual a su vez adquiere sus productos en un mercado "informal" como la Central de Abastos, ¿cómo debe ser el tratamiento del costo o valor razonable de los precios de los productos para la venta (inventarios) y el tratamiento del inventario bajo NIIF? considerando que estos productos son de

alta rotación y a la vez de alto riesgo por el cambio constante de precios, la influencia del mercado y otros factores externos. ¿Cuál debe ser el tratamiento del deterioro del valor?

En el caso de una entidad que comercializa productos perecederos como frutas y verduras se deberá aplicar los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación contenidos en la NIC 2, en la Sección 13 de la NIIF para las Pymes o en el capítulo 8 del marco técnico de microempresas.

En relación con el tema del deterioro, se aplicará lo establecido en la norma que resulte pertinente.

En el siguiente cuadro se incorpora un resumen para las entidades del Grupo 1, 2 y 3:

Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420/2015	Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420/2015	Grupo 1 Anexo 3 Decreto 2420/2015
Valor neto realizable	Deterioro del valor de los inventarios	Deterioro del valor de los inventarios
<i>NIC 2.28 El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído.</i> <i>Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.</i> <i>La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. (...).</i>	<i>Sección 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes).</i> <i>Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor.</i> <i>Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.</i>	<i>Capítulo 8.9 La microempresa evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el valor en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes).</i> <i>Si una partida (o grupo de partidas) de inventario está deteriorada, la microempresa medirá el inventario de acuerdo con los criterios establecidos en los numerales 2.34 a 2.36.</i> <i>Si las circunstancias que originaron el deterioro de valor han cambiado y se ha recuperado la pérdida por deterioro, ésta se revertirá contra resultados.</i>

(...) En el marco técnico del Grupo 3, que forma parte del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, también existen lineamientos para la contabilización de los inventarios en entidades que hayan sido clasificadas en este Grupo (...).

¿Teniendo en cuenta que no hay una normatividad específica para ciertos sectores o entidades con características particulares, como por ejemplo las personas naturales con régimen común obligadas a llevar contabilidad, determine si existen parámetros o pautas para

implementar NIIF en este tipo de entidades?

En los nuevos marcos técnicos normativos el término “entidad” incluye tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales (ver NIC 32.14).

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:

“Ley 1314 de 2009 “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 (...)”.

Por otra parte, en Colombia están obligados a llevar contabilidad, entre otros: los comerciantes, según lo indicado en los Arts. 19 y 20 del Código de Comercio, las propiedades de uso residencial o mixto, las fundaciones y otras entidades para las que por alguna disposición legal se haya establecido esta obligación.

De acuerdo con lo anterior, cuando se concluya que una persona natural está obligada a llevar contabilidad, esta persona se convierte en una entidad que informa, y por consiguiente esta deberá elaborar estados financieros de propósito general con fundamento en el marco técnico que resulte aplicable, los cuales están contenidos en los anexos 1, 2 y 3 del Decreto 2420 de 2015 y en

otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyan.

Teniendo presente que la informalidad en los manejos del dinero como suele suceder en las centrales de abastos, en las empresas de reciclaje o entre otras ventas comerciales donde no se puede registrar un manejo de valor específico de los productos a la venta como se piensa transformar esto a la aplicación de las NIIF en Colombia.

En los anexos 1, 2 y 3 del Decreto 2420 de 2015, se establecen las directrices para el reconocimiento de los ingresos, ya sea que se traten de ventas de contado o ventas a crédito. (...).

En manejo de compañías que tienen carácter de ser Biosostenible y las cuales pueden manejar un inventario de materias primas que se encuentran en la calle o se realiza una compra informal y de esta materia prima solo se puede utilizar una parte de esta materia prima por daño o porque no cumple con los estándares de calidad ¿cuál sería el manejo contable que se le debería dar y como calcular el costo de las materias primas?

En estos casos el costo de adquisición se formaría por el precio pagado por la materia prima, según los lineamientos establecidos en la NIC 2, en la Sección 13 de la NIIF para las Pymes o en el capítulo 8 del marco técnico de microempresas, que aplica para las entidades de los Grupos 1, 2 o 3 respectivamente.

En el siguiente cuadro se presenta un resumen de los criterios que deben ser tenidos en cuenta para determinar el costo de los inventarios:

Grupo 1 Anexo 1 Decreto 2420/2015	Grupo 2 Anexo 2 Decreto 2420/2015	Grupo 1 Anexo 3 Decreto 2420/2015
Costo de los inventarios	Costo de los inventarios	Costo de los inventarios
NIC 2.10 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.	Sección 13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.	Capítulo 8.4 El costo de los inventarios debe incluir su costo de adquisición y los demás costos en que se haya incurrido para que los inventarios se encuentren listos para su uso como factor de la producción a venta.

(...)

Preguntas varias sobre la implementación de NIIF en grupo 1

Concepto	Pregunta
2016-0784	(...) teniendo en cuenta que la compañía consultante es una compañía veedora de una compañía del grupo 1 que cotiza sus acciones en bolsa de valores, y las preguntas se hacen en referencia a la compañía a la cual se le hace la veeduría. ¿Qué periodo anual se considera de transición y bajo que normas de presentación (NIIF y/o COLGAAP)? ¿Se deben enviar los estados financieros por parte de (...) a la Superintendencia Financiera y demás entes de Control? ¿Es obligatorio que (...) presente a la Superintendencia Financiera y demás entes de control los estados financieros tanto en Normas COLGAAP y normas NIIF durante 2014 y 2015? ¿Hasta qué año es obligatorio (...) presentar estados financieros en COLGAAP? ¿Desde qué año se hace obligatorio para (...) presentar sus estados financieros exclusivamente en Normas NIIF? ¿Hay alguna legislación que indique el manejo de la presentación de la información y los criterios de divulgación tanto a sus accionistas como información pública durante y después de la migración a normas NIIF? ¿Dentro de la nueva normatividad se establecen sanciones por no cumplir la normatividad existente? ¿Qué entes son los competentes para verificar el cumplimiento de la implementación y la transición para la adopción de las NIIF?

Respuesta

¿Qué periodo anual se considera de transición y bajo qué normas de presentación (NIIF y/o COLGAAP)?

(...) El cronograma de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos para las empresas del Grupo 1 están contenidos en el Decreto 2420 de 2015, el cual compiló los marcos técnicos normativos emitidos sobre las normas de información financiera y aseguramiento. En los siguientes párrafos se presentan algunas referencias sobre este tema:

“1. Periodo 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 con todos los efectos legales que esto implica, de acuerdo con las facultades de los órganos de inspección, control y vigilancia.

El periodo de preparación obligatoria

comprende desde el 1° de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2013.

Dentro de los dos primeros meses de este período, 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 dentro de sus componentes esenciales la capacitación, la identificación de un responsable del proceso, 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 del 2015, esta fecha será el 1° de enero de 2014.

3. Estado de situación financiera de apertura: Es el estado en el que por primera vez se medirán de acuerdo con el nuevo marco técnico 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. Periodo 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 con la normatividad vigente al momento de la expedición del presente decreto, y simultáneamente obtener información de acuerdo con el nuevo marco técnico 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 en el corte al 31 de diciembre del 2015, este periodo iniciará el 1° de enero de 2014 y terminará el 31 de diciembre de 2014. Esta información financiera no será puesta en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento. (...) (Negrillas fuera del texto)

¿Hasta qué año es obligatorio para ETB presentar los estados financieros en COLGAAP?

El cronograma de aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos para las empresas del Grupo 1 están contenidos en el Decreto 2420 de 2015, el cual compiló los marcos técnicos normativos emitidos sobre las normas de información financiera y aseguramiento.

El numeral 5 del artículo 1.1.1.2 del cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del grupo 1, establece que los últimos estados financieros bajo COLGAAP, fueron los presentados al cierre del 31 de diciembre del año 2014.

“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.”**

¿Desde qué año se hace obligatorio para ETB presentar sus estados financieros exclusivamente en Normas NIIF?

De acuerdo con el Decreto 2420/2015, numerales 6°, 7° y 8° del artículo 1.1.1.2 cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del grupo 1, los primeros estados financieros bajo NIIF, son los presentados al cierre del 31 de diciembre del año 2015.

“6. Fecha de aplicación: Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al momento de expedición del presente decreto 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.**

7. Primer periodo 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 periodo está comprendido entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015.

8. Fecha de reporte: Es aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo”. (Negrillas fuera del texto)

¿Dentro de la nueva normatividad se establecen sanciones por no cumplir la normatividad existente?

La obligación de llevar contabilidad y preparar y presentar los estados financieros de propósito general ha sido establecida en el Código de Comercio y en otras normas legales.

La no presentación de dichos estados genera el incumplimiento de estas disposiciones legales y las sanciones correspondientes, por parte de las autoridades que ejercen la inspección, vigilancia y control, y otras autoridades.



¿Qué entes son los competentes para verificar el cumplimiento de la implementación y la transición para la adopción de las NIIF?

La vigilancia del cumplimiento sobre las obligaciones impuestas con relación a la transición, aplicación y presentación de los primeros estados financieros está en cabeza de las autoridades de supervisión. El Art. 10 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

“Artículo 10. Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de

inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

- 1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.*
- 2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.” (...)*

Presentación de EEFF en cierres especiales

Concepto	Pregunta
2016-0811	<i>"(...) cuál es la forma correcta en la que una empresa (...) debe realizar la presentación de los Estados Financieros cuando por primera vez realiza un cierre de año estatutario, en un periodo diferente a diciembre del año vigente. El cierre de año se hace por decisión de la Asamblea de Accionistas de cambiar la fecha de cierre.</i> <i>(...) ¿Cuáles son las revelaciones que se deben realizar en cumplimiento con la normatividad vigente para este tipo de empresas (NIC 1) para los distintos usuarios de la información financiera?"</i>

Respuesta

(...) la Superintendencia de sociedades en sus conceptos 220-108656 del 11 de julio de 2014 y 220-075179 ha indicado que los entes societarios, en los que incluye a las sociedades anónimas, pueden establecer estatutariamente más de un corte de cuentas.

En este caso los administradores de la sociedad están en la obligación de cortar sus cuentas y elaborar los estados financieros de propósito general comparativos conforme a las prescripciones legales y a las normas de contabilidad establecidas, en las fechas determinadas en los estatutos, lo que de otra manera significa que si la sociedad tiene previsto cortes semestrales, en cada uno de los cierres debe preparar y difundir estados financieros de propósito general comparativos, información financiera que deberá remitirse a la Entidad luego de que hayan sido puestos a consideración del máximo órgano social y siempre que la sociedad se encuentre en alguna de las causales de vigilancia (...), o tratándose de sociedades en inspección cuando la Entidad así lo haya solicitado, dentro de los plazos que anualmente define la Entidad a través de Circular Externa, con fundamento en las atribuciones de inspección y vigilancia previstas en los artículos 83 y 84 de la Ley 222 de 1995.

En conclusión, si estatutariamente han sido establecidos otros cortes de fin de ejercicio, por ejemplo, semestral o trimestral, la entidad deberá elaborar los informes financieros de propósito general en cada fecha de corte.

Para la elaboración de dichos estados deberán tenerse en cuenta los requerimientos de presentación y revelación contenidos en el marco técnico normativo que resulte aplicable; por ejemplo, si la entidad se clasifica en el Grupo 1 aplicará lo establecido en la NIC 1 *Presentación de estados financieros* y en otras normas que tengan requerimientos específicos de presentación y revelación.

Cuando la entidad, además de preparar los estados financieros de fin de ejercicio (...), prepare estados financieros intermedios, por ejemplo, estados financieros mensuales dentro de un período trimestral o anual, o estados financieros trimestrales dentro de un período semestral, la entidad aplicará lo establecido en la NIC 34 *Estados Financieros Intermedios*.

Así mismo, la Entidad dará cumplimiento a los requisitos adicionales de revelación contenidos en los párrafos 36 y 37 de la NIC 1, que establecen:

"36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- (a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y*
- (b) el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables. (...)*

Presupuesto

Concepto	Pregunta
2016-0940	<i>“Es correcto incluir en un presupuesto aprobado por Asamblea de propietarios y ejecución presupuestal del mismo, cuotas extraordinarias o ingresos no presupuestados que se utilizan para gastos no presupuestados (...).”</i>

Respuesta

(...) En relación con el tema del presupuesto, el Documento de Orientación Técnica No 15 - Copropiedades de Uso residencial o Mixto para los Grupos 1, 2 y 3, emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, indica lo siguiente:

“...el presupuesto es una proyección futura de las rentas y expensas necesarias (ingresos y gastos) para el mantenimiento, vigilancia, mejoramiento, reparación de los bienes de la copropiedad, etc., que generalmente se establece para un período anual.

El presupuesto está determinado básicamente por el sistema de caja, no obstante, también pueden incluirse ingresos y gastos que no requieren desembolsos en efectivo pero que tienen efecto en los resultados y la situación financiera de la copropiedad.” (...)

“En este orden de ideas, el presupuesto debe considerarse como una herramienta de gestión, que la Ley 675 de 2001 ha previsto para tal fin, y su ejecución debe guardar relación directa con los registros contables y otras formalidades de la contabilidad(...)”

En relación con los gastos no presupuestados y cuotas extraordinarias, el artículo 35 de la Ley 675 de 2001, establece:

“Artículo 35. Fondo de imprevistos. La persona jurídica constituirá un fondo para atender obligaciones o expensas imprevistas, el cual se formará e incrementará con un porcentaje de recargo no inferior al uno por ciento (1 %) sobre el presupuesto anual de gastos comunes y con los demás ingresos que la asamblea general considere pertinentes.

La asamblea podrá suspender su cobro cuando el monto disponible alcance el cincuenta por ciento (50%) del presupuesto ordinario de gastos del respectivo año.

El administrador podrá disponer de tales recursos, previa aprobación de la asamblea general, en su caso, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal.

Parágrafo. El cobro a los propietarios de expensas extraordinarias adicionales al porcentaje del recargo referido, solo podrá aprobarse cuando los recursos del Fondo de que trata este artículo sean insuficientes para atender las erogaciones a su cargo.”

Por su parte, el numeral 4 del artículo 38 de la referida ley, autoriza a la asamblea para aprobar, tanto las cuotas ordinarias, como las extraordinarias y los imprevistos.

Considerando lo anterior, en primera instancia deben contemplarse estos conceptos en el presupuesto anual. Si surge algún evento no incluido en la cuota ordinaria, debe recurrirse al fondo de imprevistos. Si este no es suficiente y no se ha aprobado previamente una cuota extraordinaria, tendría que citarse una nueva asamblea para estos efectos.

Si los conceptos de las erogaciones corresponden a los incluidos en el presupuesto, pero por alguna circunstancia este es insuficiente, en el informe de ejecución presupuestal que se presenta al Consejo de Administración o la Asamblea de Copropietarios, debe surgir una diferencia entre el presupuesto de ingresos aprobado y su ejecución real durante el período (...)

Procedimiento de Consolidación

Concepto	Pregunta
2016 - 0699	<i>"me gustaría saber si existe alguna obligatoriedad por conciliar cifras, cuando se tienen o han tenido operaciones entre sí, entre empresas del grupo económico o cuando pertenecieron al grupo económico."</i>

Respuesta

(...) Para efectos de atender su consulta vamos a asumir que las palabras *"conciliar cifras"* hacen referencia *"a la eliminación de partidas recíprocas"*

El párrafo B86 del apéndice B (guía de aplicación) de la NIIF 10 explica el procedimiento de consolidación así:

"Los estados financieros consolidados:

(a) Combinan partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias.

(b) Compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria (la NIIF3 explica la forma de contabilizar la plusvalía relacionada).

(c) Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo procedente de transacciones intragrupo que están reconocidos en activos, tales como inventarios y

activos fijos, se eliminan totalmente). Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12

Impuesto a las Ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo." (Subrayado fuera de texto)

(...) todas las partidas correspondientes a transacciones efectuadas entre las entidades objeto de consolidación deben eliminarse, previa revisión de que los saldos recíprocos coincidan, puesto que, de no hacerlo, los estados financieros consolidados mostrarían saldos que no corresponden a la realidad del grupo económico, teniendo en cuenta que estos estados pretenden mostrar la información financiera del grupo como si fuera la de una sola entidad.

Adicionalmente a la información anterior, el consultante puede revisar el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con número de radicación 2016-0414, (...)

Propiedades de inversión, arrendamientos, e inventarios

Concepto	Pregunta
2016-0142	<i>“(…) Los supermercados conceden espacios interiores (o sea que no hay paredes de separación) bajo una comisión sobre ventas, contrato anual con prórrogas de tiempo anual.</i> <i>¿Si el espacio que se concede no es posible venderlo, por cuanto no tiene linderos físicos y están dentro del gran espacio que tiene el Supermercado para su actividad principal, el Concesionario se clasificaría técnicamente como un arrendamiento operativo o como una propiedad de inversión?</i> <i>Cuando se compra propiedad, planta y equipo de segunda:</i> <i>1. ¿Cómo debería de fijarse la vida útil restante del activo de manera técnica?</i> <i>2. ¿Si esta vida útil de la PPE nueva o usada la hacen funcionarios de la misma empresa, cuál sería el documento soporte de este cálculo y cuáles deberían ser las competencias de estos funcionarios?</i> <i>3. ¿O definitivamente estas vidas útiles deben hacerlas peritos expertos?</i> <i>¿Las sanciones económicas o premios por parte de las empresas dueñas de buques por demoras o rapidez en puertos se suman o se restan del costo de los inventarios?</i> <i>¿Los bodegajes y la diferencia en cambio de materias primas o productos terminados se suman al costo de los inventarios?”</i>

Respuesta

(…) ¿Si el espacio que se concede no es posible venderlo, por cuanto no tiene linderos físicos y están dentro del gran espacio que tiene el Supermercado para su actividad principal, el Concesionario se clasificaría técnicamente como un arrendamiento operativo o como una propiedad de inversión?

De acuerdo con la información suministrada, este Consejo ha concluido que, si los costos pagados por el Concesionario son únicamente las comisiones por ventas, en el momento del reconocimiento de los ingresos ordinarios la entidad concesionaria deberá contabilizar la comisión como un menor valor del importe bruto de los ingresos recibidos, considerando lo establecido en el anexo 2, Sección 23, del Decreto 2420 de 2015.

Si además de la comisión, el concesionario debe pagar cuotas periódicas por el arrendamiento del espacio, la entidad deberá evaluar si los pagos deben ser contabilizados como un arrendamiento financiero o como un arrendamiento operativo, según lo establecido

en el anexo 2°, sección 20 del Decreto 2420 de 2015.

Les corresponderá a los responsables de elaborar los informes financieros efectuar los análisis necesarios para determinar si el contrato de arrendamiento cumple las condiciones para ser reconocido como un arrendamiento financiero o como un arrendamiento operativo.

Cuando se compra propiedad, planta y equipo de segunda:

¿cómo debería de fijarse la vida útil restante del activo de manera técnica?

¿Si esta vida útil de la PPE nueva o usada la hacen funcionarios de la misma empresa, cuál sería el documento soporte de este cálculo y cuáles deberían ser las competencias de estos funcionarios?

¿definitivamente estas vidas útiles deben hacerlas peritos expertos?

La sección 17, (...) contiene las directrices para el reconocimiento inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo, lo cual aplica para la adquisición de activos nuevos o usados.

En relación con la vida útil, los párrafos 17.18 a 17.20 establecen los lineamientos para determinar el importe depreciable y el período de depreciación.

La vida útil se define como el período durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener por parte de la entidad.

La administración de la entidad (...) deberá definir los procedimientos necesarios para establecer las estimaciones de vida útil, el método de depreciación y el valor residual.

Para tal fin, podrá apoyarse en las especificaciones técnicas que establecen la vida económica de los activos o en la opinión de peritos expertos.

En consecuencia, se requiere de juicio y criterio para establecer la vida útil de un activo, ya que esto depende del período durante el cual la entidad espere utilizar el activo, y en muchos casos la vida útil puede ser distinta de la vida económica. (...)

¿Las sanciones económicas o premios por parte de las empresas dueñas de buques por demoras o rapidez en puertos se suman o se restan del costo de los inventarios?

En primer lugar, la entidad deberá revisar las condiciones del contrato de compra de los inventarios y establecer si las sanciones o primas han sido consideradas como parte de este, y si ellas tienen efecto en el precio de adquisición. En algunos casos los costos de transporte son asumidos directamente por el comprador y en otros dichos costos están incluidos en el precio de venta.

En segundo lugar, también se tendrá en cuenta que los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición de un activo son aquellos costos en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido el activo.

De acuerdo con lo anterior, es necesario que la entidad revise las condiciones contractuales

y haga los juicios necesarios para determinar si las sanciones cobradas o las primas pagadas por la entidad a las empresas dueñas de los buques, deben afectar el costo de los inventarios.

En el evento en que se concluya que los pagos adicionales realizados por primas, o los pagos recibidos por sanciones económicas, forman parte del costo de los inventarios, estas partidas serán reconocidas como mayor o menor valor de los inventarios o del costo de ventas.

Si este no es el caso estas partidas serán registradas por separado, considerando para su contabilización lo establecido en la sección 30 sobre provisiones, activos y pasivos contingentes.

¿Los bodegajes y la diferencia en cambio de materias primas o productos terminados se suman al costo de los inventarios?

En el párrafo 13.5, (...) se establece que en el costo de los inventarios se incluyen todos los costos de compra, transformación y otros costos para darle a los inventarios su condición y ubicación actual, el párrafo 13.6 se refiere a los costos de adquisición.

Por otra parte, el párrafo 13.13 (b) establece que a menos que el costo de almacenamiento sea necesario durante el proceso productivo, este no formará parte del costo del inventario.

En relación con la diferencia en cambio, el párrafo 25.2 (...) establece que una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en el estado de resultados en el periodo en el que se incurre en ello.

En conclusión, los costos de almacenamiento deben ser excluidos del costo de los inventarios, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.

Las diferencias en cambio originadas en transacciones de una entidad que aplique las normas del Grupo 2, deben ser reconocidas como un gasto en el estado de resultados, y no formará parte del costo de los inventarios. (...)

Propiedades de Inversión

Concepto	Pregunta
2016-0285	<i>“(…) si un ente económico que está dentro del grupo N° 2 (De las NIF) adquiere un bien (lote de terreno) y no tiene interés de usarlo ni de entregarlo en arrendamiento en los próximos 5 años, ¿Cuál sería la presentación de este en el Estado de la Situación Financiera, teniendo en cuenta que el bien durante estos 5 años no va a generar beneficios para la Empresa?”</i>

Respuesta

(…) De acuerdo con la información suministra por el consultante, el activo cumple la definición de propiedades de inversión de acuerdo con lo normado en el párrafo 16.2 de la NIIF para las PYMES

“son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones”

Ahora bien, al establecer la política contable, tendrá en cuenta lo establecido en el alcance de la Sección 17 de la NIIF para pymes (párrafo 17.1), en donde se indica que la norma de propiedades, planta y equipo también aplica a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no pueda ser medido sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Por tanto, se presentará en los estados financieros como propiedades de inversión al valor razonable, sí el mismo, no requiere un

costo o esfuerzo desproporcionado, en caso contrario, se presentará como propiedades, planta y equipo, siempre en un contexto de negocio en marcha.

Así mismo, de acuerdo con el Decreto 2496 de 2015, se debe tener en cuenta la clasificación que deben tener las propiedades de inversión medidas al costo

“17.31 Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados: (…)”

Además de lo anterior, al determinar la forma de contabilización de esta inversión se podrá tener en cuenta lo establecido en el párrafo 8(b) de la NIC 40 (aplicable a entidades del Grupo 1), en donde se indica que un terreno para un uso futuro no determinado cumple las condiciones para ser reconocido como una propiedad de inversión, dado que se mantendría para lograr una apreciación del capital. (…)

Propiedades de Inversión

Concepto	Pregunta
2016-0728	<i>“Solicito información acerca del manejo de los activos de inversión bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aplicable para las Pymes, especialmente en el marco de la sección 16 de NIIF para pymes que trata acerca de este tipo de activos, sobre la forma de medición posterior en la presentación de Estados Financieros. (...)</i> <i>De esta forma, las dudas que se me generan son las siguientes:</i> <i>¿Una empresa que tiene unos activos destinados a la generación de ingresos por vía de plusvalía y les da el tratamiento de activos de inversión – frente a los marcos contables internacionales- debe medirlos en cada presentación, es decir anualmente, a valor razonable?</i> <i>¿Pueda aplicarse otro método que no sea la valorización de los mismos?</i> <i>¿Es posible que esta medición sea cada dos o tres años, o el tiempo que destine la compañía prudente en sus políticas?</i> <i>¿Cuál sería el tratamiento a dar a estos activos si la empresa en un año no puede medirlos a valor razonable en la presentación de Estados Financieros, o su medición genera un costo desproporcionado para la compañía?”.</i>

Respuesta

(...) Con respecto a los interrogantes 1 y 3 la norma es clara al mencionar “*en cada fecha sobre la que se informa*” que de acuerdo con el glosario de términos de la NIIF para las PYMES se define así:

“El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.”

En relación con los interrogantes 2 y 4 las propiedades de inversión cuyo valor razonable no esté disponible de manera fiable y en un contexto de negocio en marcha se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro de la Sección 17 (Propiedades, Planta y Equipo), (...).

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.

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.

Es bueno recordar que en el caso de este tipo de activos, el valor razonable tampoco exige la contratación de un valuator, 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 N° 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 (...)

Propiedad de Inversión – deterioro de valor

Concepto	Pregunta
2016-0061	<i>Para el reconocimiento de NIIF Pymes, la compañía posee un bien inmueble a su nombre (clasificado como propiedad, de inversión), pero no es usufructuado y no está en uso. Actualmente bajo la norma local se deprecia y se reconoce como propiedad, planta y equipo. ¿Se debe realizar el cálculo del deterioro?</i> <i>Sin embargo, en NIIF para PYMES, establece que no aplica la depreciación porque no está en uso. ¿A pesar de que la estructura del bien se deteriora por factores externos que causan un detrimento del bien?</i>

Respuesta

La respuesta estará dirigida a dar orientación sobre la forma en que la entidad debe establecer si el activo se ha deteriorado, de conformidad con lo establecido en las secciones 16 y 17 de la NIIF para Pymes.

El párrafo 16.1 de la NIIF para las Pymes establece que solo las propiedades de inversión cuyo valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con cambios en resultados.

Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro de la sección 17 *Propiedades, planta y equipo*, y quedarán dentro del alcance de la sección 17 NIIF para las Pymes, a menos que pase a estar disponible una medida fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

A su vez el párrafo 17.1 NIIF para las Pymes indica que esta sección se aplicará al contabilizar las propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo

valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

De acuerdo con lo anterior, para la medición del deterioro de una propiedad de inversión, se tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 17.24 de la NIIF para las Pymes, que indican lo siguiente:

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

“17.24. En cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la sección 27 Deterioro de valor de los activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor.

Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuando reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor.”

En el evento en que la entidad aplique lo establecido en la sección 16 de la NIIF para las Pymes, no sería procedente la aplicación del modelo del costo-depreciación-deterioro, por lo que la medición del deterioro quedaría implícitamente reconocida cuando la propiedad de inversión sea ajustada aplicando el modelo del valor razonable. (...)

Propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0062	<i>"El Sr (...), publicó (...) un artículo donde manifiesta que el 99% de las copropiedades y sobre todo las de uso residencial no deben aplicar NIIF Ni NIF.</i> <i>Personalmente estoy de acuerdo con él, en que no gasten dinero y tiempo en algo que no da ningún valor agregado a los E.F. de las copropiedades de uso residencial por las siguientes razones:</i> <i>Su contabilidad es simplificada, son entidades sin ánimo de lucro, su objeto social es recaudar las cuotas de administración de los copropietarios, No solicitan créditos a los Bancos, si acaso hacen una inversión en un CDT con el dinero del fondo de imprevistos y en eso estoy de acuerdo. No debe aplicar NIIF, porque no pertenecen al grupo 1, tampoco NIIF para Pymes Grupo 2, si acaso los centros comerciales y tampoco grupo 3 que son las Microempresas dentro de las cuales se ubicarían las copropiedades.</i> <i>En ese orden de ideas ¿no sé qué se les aplica a las copropiedades, si todo lo van a continuar manejando como lo han venido haciendo de acuerdo con el decreto 2649?</i> <i>Los seguros pagados por la póliza de áreas comunes, se pueden llevar todo al gasto.</i> <i>No se deben realizar provisiones, si no hay seguridad y certeza de las mismas.</i> <i>La Cartera sería el único activo que se evaluaría, haciendo el deterioro que se reemplazaría por las mal llamadas provisiones, de resto nada más y eso lo puede hacer el administrador y el contador aplicando la formula del deterioro que se reemplaza por la provisión. (...)</i> <i>¿Quién vigila y controla a estas entidades?"</i>

Respuesta

(...) Observamos en el consultante una serie de confusiones normativas, no obstante, este Consejo haber sido prolijo en la explicación de los requerimientos contables para las copropiedades en diversos conceptos emitidos desde 2011, cuando se conformaron los grupos para la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, al punto de haber producido el DOT 015, *Propiedades de Uso Residencial o Mixto*, en octubre de 2015.

Con el ánimo de aclarar las dudas y opiniones expresadas en la consulta, pasamos a comentar los puntos señalados por el consultante.

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..."

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".

Con base en lo señalado anteriormente y teniendo en cuenta que las propiedades horizontales están obligadas a llevar contabilidad, deberán aplicar uno de los tres marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único 2420 de 2015 y sus modificaciones, reglamentarios de la Ley mencionada en precedencia, para lo cual deben tener en cuenta sus características particulares.

(...) Aducir el carácter de copropiedad de uso residencial como argumento para evadir la



aplicación de las normas legales no es correcto, apropiado ni aceptable, aún desde una óptica puramente técnica.

El CTCP expresa una vez más de manera tajante que TODAS las copropiedades están obligadas a llevar su contabilidad en función del marco técnico normativo que les corresponda.

Es sorprendente, por decir lo menos, que algunos piensen que por la simplicidad de una copropiedad de uso residencial, no se apliquen los nuevos marcos, cuando todas venían aplicando el Decreto 2649 de 1993. Nada más simple y sencillo que el marco técnico normativo del Grupo 3.

Es un estándar local, pensado específicamente para entidades muy sencillas, como es el caso de este tipo de copropiedades, con menores requerimientos que la normatividad anterior.

Simplificar más sería no llevar contabilidad de causación, porque los requerimientos técnicos para el Grupo 3 no pueden ser más sencillos de cumplir.

En estas circunstancias, hablar de costo excesivo, dificultad en la aplicación, desproporción, etc. es absolutamente inadmisibles en este caso.

La medición del deterioro es obligatoria para los 3 grupos indicados en el Decreto 2420 de 2015, incluso para el Grupo 3. Al respecto, el párrafo 2.34 del anexo técnico de este grupo, establece:

“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.”

En estas circunstancias, no solo debe medirse el deterioro de valor de las cuentas por cobrar,

sino de todos los activos que sean susceptibles de perder valor.

Las pólizas de seguros pueden corresponder a gastos o a gastos anticipados, dependiendo de las circunstancias. Las que cubren riesgos de la copropiedad y se han pagado por anticipado, son activos y deben someterse a amortización en función de la duración del contrato.

En cuanto al ejercicio simultáneo de administración y contabilidad de las copropiedades, no considera este Consejo que haya un vacío en la Ley, porque la contabilidad siempre es responsabilidad de la administración y en ese sentido debe entenderse la función asignada al administrador a este respecto.

No obstante, en repetidas ocasiones el CTCP se ha pronunciado sobre los conflictos de interés que pueden surgir al ser el administrador un contador público que a la vez responda por la información financiera, dada su calidad y la emisión de fe pública de la que está investido, al margen de que no haya una prohibición específica de hacerlo.

Por consiguiente, el contador público, así no sea en calidad de revisor fiscal, debe evaluar las situaciones profesionales que conduzcan a la violación de cualquiera de los principios éticos contenidos en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990.

El artículo 8 de la Ley 675 de 2001, establece que serán las alcaldías municipales y Distritales las encargadas de la inscripción y posterior certificación sobre la existencia y representación legal de las propiedades horizontales.

Sin embargo, este Consejo no conoce de la existencia de una entidad específica de inspección, vigilancia y control para este tipo de entidades. (...)

Propiedad horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0002	<i>“El concepto 2015-19012, (...) despeja totalmente el procedimiento relacionado con el registro contable de los bienes descritos en las escrituras con que se adquieren construcciones localizadas en Edificios o conjuntos sometidos al régimen de la propiedad horizontal, toda vez que expresa, con sólidas razones, tratarse de un error que la Copropiedad debe corregir. (...)”</i> <i>Sin embargo, nos queda una duda y ese el objeto de esta consulta. Se trata de establecer si de lo previsto en el numeral 9 del artículo 46 de la precitada ley, según el cual compete a la mayoría calificada (70%) de la Asamblea de la copropiedad, la “Adquisición de inmuebles para el edificio o conjunto”, se desprende una transacción, como en la práctica se viene presentando, como forma de pago de obligaciones vencidas a cargo de propietarios en mora, que implica un título a favor de la Copropiedad o simplemente una reforma al Reglamento de la Propiedad Horizontal, para anexar las características de valor, área, localización del nuevo inmueble, así como la actualización de los coeficientes de participación acorde con lo previsto en el Artículo 25 de la citada Ley 675 .</i> <i>Duda semejante se presenta cuando se trate de “autorizar...(la) venta” de “bienes comunes no esenciales”, de que trata el numeral 7 del artículo 39 de la precitada ley. En este caso, la modificación del reglamento puede conllevar a destinar, como lo disponga la Asamblea, el reparto a los propietarios, de los recursos que de esa operación provengan, conforme a los coeficientes, ¿o asignarlos al presupuesto de gastos de la copropiedad?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con la información suministrada por el consultante, este consejo comprende que la copropiedad tiene a su nombre unos apartamentos, debido a que sus antiguos dueños se encontraban en mora con varias cuotas de administración y en pago a su deuda fueron entregados dichos apartamentos.

Ahora bien, de acuerdo con la orientación técnica No 15 Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3), emitido por este consejo, estos activos cumple con la definición de bienes comunes desafectados así:

“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.

Estos bienes serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad desde la fecha en que se hayan transferido todos los riesgos y

beneficios inherentes a la propiedad, y se cumplan los criterios para su reconocimiento como activos. En un proceso de desafectación, los activos, los pasivos, ingresos y gastos que se transfieren a la copropiedad, generan cambios en el patrimonio en la fecha de reconocimiento inicial y en los períodos futuros.”

Por lo anterior, y en lineamiento con la orientación técnica, deberá reconocerse los apartamentos como parte de los activos de la copropiedad de acuerdo con el marco técnico normativo que le aplique según lo normado en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones.

En opinión de este consejo, estos activos podrán ser considerados como propiedades de inversión si se tienen con el fin de obtener rentas o plusvalías tal como lo describe el párrafo 16.2 de la NIIF para las PYMES o como propiedad, planta y equipo si se mantiene para uso de la copropiedad según el párrafo 17.2 de la NIIF para las PYMES.

De acuerdo con lo descrito anteriormente, los registros contables serían los siguientes:



Cuando se recibe el inmueble en dación de pago:

Cuenta	Debe	Haber
Cuentas por cobrar		XXX
Deterioro de cartera	XXX	
Propiedad, planta y equipo o Propiedad de inversión		
Ingreso por reversión de deterioro	XXX	XXX
Cuenta por pagar		XXX

Cuando se vende el inmueble

Cuenta	Debe	Haber
Propiedad, planta y equipo o Propiedad de inversión		XXX
Cuenta por pagar		XXX
Efectivo	XXX	

Sin embargo, en cuyo caso se genere algún tipo de ganancia en la venta del inmueble, se reconocerá como un ingreso en venta de propiedad, planta y equipo y este monto no es susceptible a ser distribuido, como consecuencia a lo establecido en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, que dice que la naturaleza de las copropiedades es ser, una persona jurídica sin ánimo de lucro (...)

Propiedad horizontal - implementación de NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0152	<i>“Una vez consultado el Pronunciamiento Número 15 expedido por el CTCP, no es clara la obligatoriedad de la implementación de las NIIF en las copropiedades, puesto que existen versiones emitidas por páginas de asesoría en internet, que hacen que se desvirtúe este concepto.</i> <i>1) ¿Las copropiedades de uso residencial con unidades inferiores a 30, están obligadas a la implementación de las NIIF?</i> <i>2) ¿El Decreto 2649 de 1993, aplica para presentar los estados financieros y las correspondientes notas?</i> <i>3) ¿Existe alguna formalidad en la presentación del dictamen del revisor fiscal y la certificación de los estados financieros por parte del contador?”</i>

Respuesta

(...)

¿Las copropiedades de uso residencial con unidades inferiores a 30, están obligadas a la implementación de las NIIF?

La Ley 675 de 2001 estableció para las copropiedades la obligación de llevar contabilidad. Un resumen de las referencias contenidas en esta norma respecto de esta obligación es la siguiente:

Art.	Descripción	Detalle
Art. 51, numeral 5°	Funciones del Administrador	(...). 5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...).
Art. 38, numeral 2°	Naturaleza y funciones de la asamblea general	(...). 2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador. (...).

De acuerdo con lo anterior, si una copropiedad, por disposiciones legales o de forma voluntaria, lleva contabilidad, deberá aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Para tal fin, deberá aplicar la base de principios de los Grupos 1, 2 o 3 contenidas en los anexos del Decreto 2420 de 2015.

Los principios contables que estaban contenidos en el Decreto 2649 de 1993 no tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2015, para una copropiedad que sea clasificada en los Grupos 1 o 3, o del 1 de enero de 2016, para una entidad copropiedad clasificada en el Grupo 2.

También tendrá en cuenta lo siguiente:

Los principios contenidos en el Decreto 2649 de 1993 fueron revisados y actualizados, en cumplimiento de los requerimientos de la Ley 1314 de 2009.

Por esta razón, al emitir un dictamen o certificar estados financieros de propósito general deberá indicarse que estos fueron elaborados de acuerdo con principios de contabilidad aceptados en Colombia, independientemente de que los nuevos principios hayan tomado como base estándares de aceptación mundial.

El marco de principios contenido en el Decreto 2420 y 2496 de 2015 (anexo 3 y anexo 3-1 para el Grupo 3), representa una base simplificada de contabilidad, con criterios de medición basados en el costo histórico (precio de la transacción) y con revelaciones mucho menores de las que son exigidas en el Decreto 2649 de 1993.

Esta base de principios difiere de forma significativa de lo establecido en los estándares de aceptación mundial para entidades cotizadas o no cotizadas en bolsa (NIIF plenas o NIIF para las Pymes), y contiene simplificaciones adicionales que no estaban incluidos en el Decreto 2649 de 1993, por ejemplo, solo exige la presentación de un balance y estado de resultados.

Para cumplir los objetivos de los estados financieros, una copropiedad que legalmente está obligada a llevar contabilidad y que debe aplicar el marco técnico del Grupo 3, podría voluntariamente considerar la utilización de las normas de los Grupos 1 o 2, siempre que este marco de principios sea más pertinente para cumplir los objetivos de sus estados financieros.

En conclusión, la afirmación de que una copropiedad no está obligada a aplicar las NIIF es imprecisa, ya que lo que se debe aplicar son los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia que sean pertinentes, después de analizar las condiciones específicas de la copropiedad y el ámbito de aplicación que está contenido en cada uno de los decretos que desarrollan la Ley 1314 de 2009, y que derogaron el Decreto 2649 de 1993. Los principios contables no son estáticos y pueden ser modificados, de tal forma que se puedan cumplir de forma más adecuada los objetivos de los estados financieros.

Por esta razón, si una copropiedad elabora estados financieros con destino a los copropietarios y otros interesados, ya sea por mandato legal o de forma voluntaria, deberá aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. (...)

¿El Decreto 2649 de 1993, aplica para presentar los estados financieros y las correspondientes notas?

(...) De acuerdo con el cronograma contenido en este Decreto, al cierre de diciembre 31 de 2015 una entidad del Grupo 3 deberá elaborar sus informes financieros aplicando este nuevo marco técnico, por lo que si estos se emiten haciendo una declaración explícita del cumplimiento de lo establecido en el Decreto 2649 de 1993, se estaría incumpliendo

disposiciones legales que exigen considerar lo establecido en el Decreto 2706 de 2012.

En consecuencia, al cierre del 31 de diciembre de 2015, una entidad que aplique las normas del Grupo 3 deberá indicar que sus informes financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2420 de 2015. (...)

De otro lado, el artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, hace una derogatoria integral de varias normas, dentro de las cuales se incluye el Decreto 2649 y 2650 de 1993 así:

“Artículo 2.1.1. Derogatoria Integral. Este Decreto regula íntegramente las materias contenidas en él. Por consiguiente, de conformidad con artículo 3 de la ley 153 de 1887, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria que versan sobre las mismas materias, con excepción, exclusiva, de los siguientes asuntos:

Los Decretos 2649 y 2650 de 1993 no se compilaron en razón a que: Los Decretos 2784 de 2012; 2706 de 2012, y 3022 de 2013, compilados en el presente Decreto, dispusieron que a partir de la fecha de aplicación establecida dentro de la vigencia de 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, (...)

El Decreto 2649 de 1993, además de lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan.”

¿Existe alguna formalidad en la presentación del dictamen del revisor fiscal y la certificación de los estados financieros por parte del contador?

(...) se cumpliría la obligación de certificar los estados financieros cuando estos se encuentran firmados por el Contador y el Representante Legal de la Copropiedad.

En relación con el tema del dictamen del Revisor Fiscal, le recomendamos revisar el apartado relacionado con la revisoría fiscal en donde se incluyen referencias sobre el tema, y se establecen directrices cuando la revisoría fiscal es potestativa. (...)

Propiedad horizontal - implementación de NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0070	<i>¿Los Conjuntos Residenciales están obligados a implementar las NIIF, si es así, a partir de qué fecha debían iniciar, y cuál es el plazo final para la implementación?</i> <i>¿La información financiera que se debe presentar a los bancos para apertura de cuentas y/o actualizaciones de las mismas debe ir con la implementación de las NIIF?</i> <i>¿Existe una Circular donde se dé un plazo a los Conjuntos Residenciales para la implementación de las NIIF, y presentación de información financiera a los Bancos?</i>

Respuesta

(...) ¿Los Conjuntos Residenciales están obligados a implementar las NIIF, si es así, a partir de qué fecha debían iniciar, y cuál es el plazo final para la implementación?

Si una copropiedad, por disposiciones legales o de forma voluntaria está obligada a llevar contabilidad, y elabora sus estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, entonces debe aplicar los principios contables que resulten pertinentes. Para tal fin, considerará los principios contenidos en los marcos técnicos de los Grupos 1, 2 y 3 según le aplique. (ver Decreto Único 2420 de 2015 y sus Anexos así: 1 para grupo 1, 2 para grupo 2, y 3 para grupo 3).

El Decreto Único 2420 de 2015 en las páginas 2/12 especifica el ámbito de aplicación, el marco técnico y el cronograma de aplicación de las normas de información financiera para cada uno de los grupos 1 a 3, (...).

Si la entidad debe aplicar el anexo técnico del Grupo 3, es pertinente aclarar que este es un marco de principios para micro entidades que no está basado en las denominadas normas de información financiera.

Su aplicación puede resultar más sencilla y simple que aplicar los requerimientos del decreto 2649 de 1993, ya que se fundamenta en mediciones al costo histórico y revelaciones limitadas, que solo requieren la elaboración de un balance y estado de resultados.

La Orientación Técnica No. 15, emitida por este Consejo, contiene un resumen de las normas aplicables para una copropiedad,

separando los requerimientos de los Grupos 1, 2 y 3. Esta la puede encontrar en la página www.ctcp.gov.co, enlace publicaciones, carpeta orientaciones técnicas.

¿La información financiera que se debe presentar a los bancos para apertura de cuentas y/o actualizaciones de las mismas debe ir con la implementación de las NIIF?

De acuerdo con la respuesta del primer punto, las copropiedades, por estar obligadas a llevar contabilidad elaborarán sus estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y estos son los contenidos en el Decreto Único 2420 de 2015.

¿Existe una Circular donde se dé un plazo a los Conjuntos Residenciales para la implementación de las NIIF, y presentación de información financiera a los Bancos?

A la fecha de esta respuesta, no existe ninguna disposición legal que haya aplazado la aplicación de los nuevos principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, por lo que si una entidad está obligada a llevar contabilidad deberá aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Los principios aplicables para una entidad del Grupo 3 están contenidos en el Decreto 2706 de 2012, el cual fue compilado en los Decretos 2420 y 2496 de 2015, sin que hasta la fecha se haya realizado ninguna modificación a los principios originales que fueron emitidos en el Decreto 2706 a finales del año 2012 (...)

Propiedad horizontal - tratamiento contable y presupuestal de excedentes

Concepto	Pregunta
2016-0225	(...) Consulta: ¿Cuál es el tratamiento contable de los excedentes al cierre del ejercicio que se generan en una Propiedad Horizontal? ¿Cuál es el tratamiento presupuestal de los excedentes al cierre del ejercicio que se generan en una propiedad horizontal? Si la Asamblea General de Propietarios aprueba una inversión con los excedentes acumulados (tratamiento de cubiertas, fachadas etc.) ¿cuál es el procedimiento correcto para aprobar y cuál sería el tratamiento contable? Si la Asamblea de copropietarios aprueba un gasto, con los recursos del fondo de imprevistos, ¿cuál es el procedimiento correcto de aprobación? (...)

Respuesta

(...) Tratamiento contable de los excedentes al cierre del ejercicio que se generan en una propiedad horizontal (...)

El numeral 2 del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 (...), establece que la Asamblea de Copropietarios aprobará los estados financieros:

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes:

(...) 2. Aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto anual de ingresos y gastos que deberán someter a su consideración el Consejo Administrativo y el Administrador”

El artículo 39 de la Ley 675 de 2001, establece que las reuniones de la Asamblea de copropietarios, se harán de manera ordinaria por lo menos una vez al año, por lo menos dentro de los tres primeros meses del año.

“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 la persona jurídica, efectuar los nombramientos cuya elección le corresponda, considerar y aprobar las cuentas del último ejercicio y presupuesto para el siguiente año. (...)”

El artículo 45 de la Ley 675 de 2001 establece cuáles son los quórum para tomar decisiones en las reuniones de asambleas de copropietarios.

“Artículo 45. Quórum y mayorías. Con excepción de los casos en que la ley o el reglamento de propiedad horizontal exijan un quórum o mayoría superior y de las reuniones de segunda convocatoria previstas en el artículo 41, la asamblea general sesionará con un número plural de propietarios de unidades privadas que representen por lo menos, más de la mitad de los coeficientes de propiedad, y tomará decisiones con el voto favorable de la mitad más uno de los coeficientes de propiedad y tomará decisiones con el voto favorable de la mitad más uno de los coeficientes de propiedad representados en la respectiva sesión.

Para ninguna decisión, salvo la relativa a la extinción de la propiedad horizontal, se podrá exigir una mayoría superior al setenta por ciento (70%) de los coeficientes que integran el edificio o conjunto. Las mayorías superiores previstas en los reglamentos se entenderán por no escritas y se asumirá que la decisión correspondiente se podrá tomar con el voto favorable de la mayoría calificada aquí indicada”.

Respecto del tratamiento contable:

En primer lugar, es necesario indicar que los excedentes acumulados registrados en cuentas patrimoniales de una copropiedad, no necesariamente están correlacionados con los saldos disponibles de efectivo o equivalentes de efectivo, salvo que se haya constituido en el activo un fondo con destinación específica.

Los excedentes pudieron haberse originado por cuotas de copropiedad causadas y no pagadas, intereses de mora, sanciones, cobros para el fondo de imprevistos, cuotas

extraordinarias, y revaluaciones de activos, entre otros.

Los excedentes de una copropiedad, previa aprobación de la asamblea, pueden ser apropiados como una reserva con destinación específica.

Primero se haría un registro para reclasificar los excedentes acumulados contra las reservas, luego la entidad debe establecer un fondo en el activo, que de manera posterior permita efectuar los pagos correspondientes. (...)

Tratamiento presupuestal de los excedentes al cierre del ejercicio que se generan en una propiedad horizontal.

El numeral 4 del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 que regula el régimen de propiedad horizontal, establece que la Asamblea de copropietarios aprobará el presupuesto de la propiedad horizontal, por ende, será la asamblea quien decida qué hacer con los excedentes presupuestales y fijará las cuotas para atender las expensas del nuevo año.

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes: (...)

4. Aprobar el presupuesto anual del edificio o conjunto y las cuotas para atender las expensas ordinarias o extraordinarias, así como incrementar el fondo de imprevistos, cuando fuere el caso”.

Cuando la Asamblea de propietarios aprueba un gasto con los recursos del fondo de imprevistos, ¿cuál es el procedimiento de aprobación?

El numeral 11 del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 que regula el régimen de propiedad horizontal, establece que la Asamblea de Copropietarios podrá autorizar al administrador para disponer de los recursos del fondo de imprevistos.

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes: (...)

11. Otorgar autorización al administrador para realizar cualquier erogación con cargo al Fondo de Imprevistos de que trata la presente ley”.

Además, el párrafo 3 del artículo 35 de la Ley 675 de 2001, establece que el administrador podrá disponer de los recursos del fondo de imprevistos, previa aprobación de la Asamblea de Copropietarios y con sujeción al reglamento de propiedad horizontal de esa copropiedad.

“Artículo 35. Fondo de imprevistos. La persona jurídica constituirá un fondo para atender obligaciones o expensas imprevistas (...)

El administrador podrá disponer de tales recursos, previa aprobación de la asamblea general, en su caso, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal”. (...)

¿Con relación a la aplicación de normas internacionales es acertada la interpretación dada en la misma copropiedad así: clasificada en el grupo 3 como micro entidad porque tiene menos de 11 trabajadores, posee activos totales inferiores a 500 smmlv, ¿tiene ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 smmlv? ¿Qué tipo de revelación se realizaría en los estados financieros?

(...) El marco de principios contenido en el Decreto 2420 de 2015 (anexo 3 y 3-1 para el grupo 3), representa una base simplificada de contabilidad, con criterios de medición basados en costo histórico (precio de la transacción) y con revelaciones menores de las exigidas en el Decreto 2649 de 1993.

Para el grupo 3, en los anexos 3 y 3-1 de los Decretos 2420 y 2496 de 2015, se podrá consultar en cada uno de los capítulos los requisitos de revelación, por ejemplo, en el capítulo 4 se habla de las revelaciones en el estado de situación financiera.

(...) Si la entidad cumple los requisitos para ser clasificada en el grupo 3 deberá aplicar el marco técnico normativo contenido en el Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 y 2496 de 2015, tal como se indicó anteriormente. (...)

Propiedad horizontal – venta de zonas comunes

Concepto	Pregunta
2016 - 0634	<i>“(…) ¿Cuál sería el tratamiento contable, en la venta de una porción de las zonas comunes en una propiedad horizontal comercial?, área que se encuentra desafectada por los propietarios en Asamblea Extraordinaria, y ¿Cuál es el concepto que debe reflejarse en el cuerpo de la factura, una vez elevada la venta a escritura pública?”</i>

Respuesta

(…) En la página 43 de la Orientación técnica No 15 Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupos 1, 2 y 3) se indica:

“Los bienes comunes desafectados (…) “serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad desde la fecha en que se hayan transferido todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, y se cumplan los criterios para su reconocimiento como activos.

En un proceso de desafectación, los activos, los pasivos, ingresos y gastos que se transfieren a la copropiedad, generan cambios en el patrimonio en la fecha de reconocimiento inicial y en los períodos futuros.”

Por lo anterior, los bienes comunes que son desafectados se consideran parte del activo de la copropiedad y se clasifican de acuerdo con su naturaleza.

En el momento de la venta, se retira el activo del balance y se debe reconocer la diferencia frente a la compensación recibida en resultados.

El artículo 2.1.1. del Decreto 2420 de 2015 establece:

“Derogatoria Integral. (…) 4. 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, todo lo concerniente al tema de documentación se encuentra vigente.

Al respecto, el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 establece:

“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, cualquier documento que cumpla con las características mencionadas anteriormente puede ser usado como documento soporte para la contabilidad.

Sin embargo, este Consejo no es competente para indicar los conceptos que deben indicarse en el cuerpo de la factura. (…)

Propiedad horizontal - implementación de NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0068	<i>En un conjunto residencial bajo Ley 675 de 2001, el contador y revisor fiscal presentan a través de correo electrónico el comentario que no emitirán estados financieros certificados y dictaminados para el cierre 2015 porque el administrador y los miembros de consejo no les aprobaron el costo para implementar las NIIF y por lo tanto no se acogieron. Para este caso sería el grupo 3 según el decreto 2706 de 2012.</i> <i>Dejo observación que los consejeros tienen claro que este proceso se debe realizar, pero no lo aprobaron porque este rubro no estaba en el presupuesto 2015 y ellos indican que se debe presentar para el presupuesto 2016 y que se apruebe en asamblea.</i> <i>Es de aclarar que a cada uno de ellos se les realizó su contrato respectivo"</i>

Respuesta

(...) El numeral 5 del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, acerca de las funciones del administrador, establece:

"Artículo 51. Funciones del administrador.

(...)

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...)"

De acuerdo con lo anterior y con los términos de la consulta, la administración de la Copropiedad, de la cual hace parte el Contador Público, tiene la responsabilidad de presentar estados financieros basado en el nuevo marco de principios incorporado en el Decreto Único 2420 de 2015 y de manera particular en el Anexo No. 3, para las empresas correspondientes al grupo 3.

En el momento que el contador público no quisiese emitir estados financieros y a nuestro entender, no los firmase, no se cumpliría lo establecido en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, acerca de los estados financieros certificados:

"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"

Así mismo, en el contenido de las notas a los estados financieros, se debe especificar el marco técnico normativo aplicado para la generación de los estados financieros.

Ahora bien, respecto al revisor fiscal es su responsabilidad evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Copropiedad durante el año 2015, basado en los principios de contabilidad establecidos en el nuevo marco normativo 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, desfavorable (o adversa).

Así mismo, 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) (...)

Propiedad horizontal – fondo de imprevistos

Concepto	Pregunta
2016-0290	<i>“(…) en el año 2015, la Asamblea General de Copropietarios del edificio, autorizó al administrador de la persona jurídica, para que ajustará contablemente el saldo de las cuentas de imprevistos (...) (1% del presupuesto de vigencias anteriores) a su verdadero valor histórico, por cuanto éste se encontraba desfasado, y que lo utilizara, junto con el saldo disponible en el fondo de imprevistos estatutarios (5%), en la ejecución de obras de mantenimiento a realizar en el año 2015.</i> <i>Como se puede apreciar, en el Balance General Comparativo del Edificio (...), aparece un saldo en el rubro de Otros Pasivos por la suma de \$16.875.996, el cual corresponden a las siguientes partidas:</i> <i>a) Fondo de imprevistos (1%) a diciembre 31 de 2015, por valor de \$2.761.171;</i> <i>b) Fondo de imprevistos estatutarios (5%) a diciembre 31 de 2015, \$13.805.825, y;</i> <i>c) Ingresos Recibidos por anticipado – cuota de administración- a diciembre 31 de 2015, por valor de \$309.000.</i> <i>(...) A mi modo de ver, es equívoco el registro contable que se hizo, respecto a la utilización del saldo acumulado del fondo de imprevistos para la ejecución de obras en la copropiedad, y esto, va en contravía de normas contables, por cuanto si se aprobó en Asamblea General de Copropietarios, la utilización de dichos valores para ejecución de obras, <u>esos recursos constituyeron “ingresos adicionales”, a los recaudados por concepto de cuota de administración en el año 2015, más los rendimientos financieros e intereses moratorios recaudados, los cuales se encontraban en cuentas del activo corriente de la persona jurídica, con su consabida contrapartida;</u> y por lo tanto, deben incidir en el resultado del ejercicio, Por lo que a mi modo de entender, no existe la pérdida que se muestra en los estados financieros y tan poco el saldo por \$16.062.025, que se presenta como otros pasivos.”</i>

Respuesta

(...)el CTCP emitió la Orientación Técnica No. 15 *Copropiedades de Uso Residencial y Mixto*, (...) En dicha orientación se establece que los recaudos del fondo de imprevistos, equivalentes al 1% de la cuota de administración, se reconocen directamente en el estado de resultados en la fecha en que nace el derecho de cobro de las cuotas.

Al mismo tiempo, se debería constituir un fondo con destinación específica en el activo, para separar los recursos recibidos para este fondo de los otros fondos recibidos por la copropiedad.

Si al final del período los recursos del fondo de imprevistos no fueron utilizados, esto debería reflejarse como un excedente del ejercicio, el cual podría ser apropiado como una reserva con destinación específica. De esta forma, los recursos líquidos del fondo presentado en el

activo serían iguales a los registrados en la reserva presentada en el patrimonio.

Por lo anterior, este Consejo considera que no es adecuado el reconocimiento de un pasivo contra los resultados del ejercicio para reconocer los recursos del fondo de imprevistos que fueron recaudados en períodos anteriores, ya que este registro tendría el efecto de generar un déficit patrimonial por el exceso de gastos registrados en el período.

Si los recursos del fondo de imprevistos registrados en el activo son inferiores al valor registrado en el pasivo, lo más probable es que los recursos del fondo de imprevistos hayan sido utilizados para atender el déficit entre los ingresos y los gastos de la copropiedad de períodos anteriores.

A continuación, se transcribe en detalle el

manejo del fondo de imprevistos, incluido en la Orientación No. 15:

"El fondo de imprevistos

El Fondo de imprevistos es un activo con destinación específica que debe mantenerse en cuentas de ahorro, fondos fiduciarios u otras cuentas, y que se forma como mínimo con el 1% del presupuesto anual de ingresos y gastos de la copropiedad. Los recursos que forman parte de este fondo se cobran a los propietarios junto con las cuotas ordinarias, y estos tienen como finalidad garantizar los recursos necesarios en el momento en que se incurra en situaciones no presupuestadas que impliquen la disposición de recursos adicionales a los recursos recaudados en las cuotas ordinarias de administración.

La Asamblea General podrá suspender el cobro del fondo de imprevistos cuando este ascienda al 50% del presupuesto ordinario de gastos del año¹⁰. El Administrador podrá disponer de tales recursos previa aprobación del Consejo de Administración o de la Asamblea, y de conformidad con lo establecido en el reglamento de propiedad horizontal.

Para un mejor control la Asamblea de Propietarios podrá autorizar que los excedentes que se generan por los recaudos del fondo de imprevistos sean apropiados como una reserva, la cual formará parte del patrimonio. En todo caso, el fondo de imprevistos representa un activo con destinación específica, y este debe ser presentado por separado en los estados financieros, para diferenciarlo de otros activos de la copropiedad. Este tratamiento, evita que los excedentes generados por la copropiedad y los fondos reservados afecten el presupuesto de ingresos y gastos de períodos futuros. A continuación, se incluyen algunos lineamientos para la contabilización de este fondo:

- a. ***En las cuotas cobradas se debe separar el valor correspondiente a la cuota ordinaria y el valor asignado al fondo de imprevistos. Para tal fin, se recomienda utilizar cuentas independientes para identificar los recursos del fondo, cuya utilización está restringida a las decisiones del Consejo de Administración o de la Asamblea de la copropiedad.***
- b. ***La totalidad de las cuotas cobradas, que incluyen la cuota ordinaria y el valor asignado al fondo de imprevistos, cuando sean exigibles, se registrarán como un ingreso***

en el estado de resultados. Para un mejor control y facilitar la revelación en los estados financieros o en las notas, se recomienda su presentación por separado en el estado de resultados.

- c. ***Cuando los recursos sean recibidos en efectivo se deberá registrar un crédito a la cuenta por cobrar y un débito a la cuenta efectivo y equivalentes de efectivo. De manera posterior se deberán reclasificar de la cuenta de efectivo y equivalentes de efectivo los recursos de uso restringido que representan los recaudos realizados para el fondo de imprevistos.***
- d. ***Cuando la entidad utilice los recursos del fondo, y se cumplan los requisitos establecidos en el reglamento, los desembolsos realizados se acreditarán a la cuenta de efectivo restringido y se cargarán a las cuentas de resultados.***
- e. ***Si al cierre del período la copropiedad genera excedentes, por ser mayores sus ingresos a sus gastos, y si estos se generaron por el recaudo y no utilización de los recursos del fondo de imprevistos, este Consejo recomienda que la Asamblea de Propietarios apruebe la constitución de una reserva con destinación específica para reclasificar los excedentes en el patrimonio. Si el fondo de imprevistos no fue utilizado durante el período, el monto de la reserva podría ser igual al valor disponible en los fondos restringidos del activo. Este procedimiento evita que el presupuesto del siguiente período se vea afectado por la existencia de fondos de uso restringido en las cuentas de efectivo o por la existencia de excedentes en período que no hayan sido apropiados como reservas en el patrimonio.***
- f. ***En el caso de que los fondos de imprevistos generen rendimientos financieros para la copropiedad, dichos rendimientos se registrarán como ingresos en el estado de resultados. La Asamblea o el Consejo de administración, deberá determinar si estos rendimientos incrementan el valor del fondo o si estos son de libre disponibilidad para atender expensas necesarias de la copropiedad." (negrillas fuera del texto) (...)***

¹⁰ Ver: Art. 35 de la Ley 675 de 2001.

Propiedad horizontal - excedentes

Concepto	Pregunta
2016 - 0661	<i>“(…) tenemos una administradora, un revisor fiscal y contador público, que en las Asambleas nos informan que todos los recursos que se obtienen en el conjunto correspondiente, a cuotas de administración, sanciones, intereses, arrendamientos y lo recaudado por uso de aéreas comunes (salones) deben ser utilizados en su totalidad dentro del periodo presupuestal, y señalan que es, porque los conjuntos residenciales son entidades del régimen especial y no pueden hacer ahorros para posibles proyectos de mejoramiento de edificaciones, (...) que los conjuntos residenciales no deben generar utilidades. (...)”</i> <i>Le agradezco si nos pueden ayudar indicándonos cuáles serían estas normas jurídicas que los disponen: contables y/o fiscales, etc., que no hemos logrado ubicar (...)”</i>

Respuesta

(...) la Orientación Técnica No. 15 “Copropiedades de uso residencial o mixto”, (...) y de manera específica en este documento, presenta la siguiente definición de Patrimonio:

“Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los propietarios a través de las cuotas de administración, ordinarias y extraordinarias cubren todas las erogaciones necesarias del conjunto o unidad, previa planeación presupuestal del flujo de ingresos y egresos.

La copropiedad administra los recursos de los copropietarios, y atiende con estos los gastos de mantenimiento y conservación de los bienes comunes de la copropiedad.

Las cuotas ordinarias o extraordinarias que tengan como objeto la atención de las expensas comunes de la copropiedad, en la gran mayoría de los casos son registradas como ingresos de la copropiedad, reconociendo como contrapartida los activos financieros correspondientes (efectivo y equivalentes de efectivo o cuentas por cobrar).

En el desarrollo de la actividad principal de la copropiedad pueden generarse excedentes, los cuales entrarán a formar parte del patrimonio de la copropiedad, ya sea mediante apropiaciones de los excedentes, que hayan sido establecidos en los estatutos o por apropiaciones aprobadas por la Asamblea General de Copropietarios.

Por lo tanto, el patrimonio de la copropiedad estará representado por los resultados de cada

período (utilidades o pérdidas acumuladas), las reservas que sobre estas se designen, las donaciones o revaluaciones que hayan generado incrementos o disminuciones patrimoniales, entre otros.

En ningún caso los excedentes podrán ser distribuidos a los copropietarios, como consecuencia de que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro”

Así las cosas, y dando respuesta a la pregunta planteada por la peticionaria en materia contable, en nuestra opinión, no es de conocimiento del CTCP normatividad contable que exprese que los conjuntos residenciales no deben generar utilidades.

Basados en el documento expedido por parte de este Consejo, el resultado del cruce entre los ingresos y gastos de la copropiedad puede dar lugar a excedentes, los cuales harán parte integral del patrimonio, ya sea mediante apropiaciones de los excedentes, que hayan sido establecidos en los estatutos o por apropiaciones aprobadas por la asamblea general de copropietarios.

La Copropiedad puede aprobar la constitución de reservas con los excedentes que se generan por los recaudos del fondo de imprevistos y por excedentes de otras fuentes, que pueden apropiarse para el mantenimiento, reparación, construcción o fabricación de bienes comunes, esenciales o no esenciales. (...)

Propiedad horizontal – consultas sobre responsabilidades

Concepto	Pregunta
2016-0779	<i>“(…) Que se me alleguen los conceptos donde ustedes manifiesten que la implementación de los NIIF en Propiedad Horizontal es de la contadora y cuál es la responsabilidad de la copropiedad.</i> <i>Se me diga si un contador puede cobrar por implementar de las NIIF o NIIF a la propiedad horizontal por sí mismo o por terceras personas y que sanciones acarreen dicha conducta.</i> <i>Solicito se me diga si un propietario de propiedad horizontal puede solicitar y revisar todos los libros contables de la copropiedad y hacer una auditoría para establecer desfalcos.</i> <i>Solicito se me diga si una contadora de propiedad horizontal al registrar en sus cuentas la fecha de consignación de las cuotas de administración y los intereses que estas generan por el pago extemporáneo y en que cuenta.</i> <i>Hay derecho de inspección sí o no en la propiedad y como debe ser la forma de conocer el estado financiero y demás del conjunto.</i> <i>Que sanciones acarrea a una contadora que en asamblea induce a error a los copropietarios frente al derecho de inspección que tiene un propietario de los libros de contabilidad y de sus cuentas.</i> <i>A quien pertenecen los intereses y cuotas extraordinarias y extraordinaria en una propiedad horizontal.”</i>

Respuesta**(…) Conceptos emitidos sobre la obligatoriedad de la propiedad horizontal de implementar NIIF.**

En cuanto al marco técnico normativo que debe aplicar las copropiedades, su inquietud la puede encontrar resuelta en los conceptos números 2014-0672, 2014-0109, 2015-0063, 2015-0131, 2015-0327 y 2015-0460 (...).

Conceptos sobre implementación de las NIIF en Propiedad Horizontal y cuál es la responsabilidad de la copropiedad.

La respuesta a su inquietud la está resuelta en los conceptos números 2016-0327, 2016-0192 y 2015-0367 (...)

Se me diga si un contador puede cobrar por implementar de las NIIF o NIIF a la propiedad horizontal por sí mismo o por terceras personas y que sanciones acarreen dicha conducta.

La respuesta a su inquietud está resuelta en

los conceptos números 2015-0941 y 2015-0167, (...)

Solicito se me diga si un propietario de propiedad horizontal puede solicitar y revisar todos los libros contables de la copropiedad y hacer una auditoría.

La respuesta a su inquietud está resuelta en el concepto número 2016-0363 (...)

Solicito se me diga si una contadora de propiedad horizontal al registrar en sus cuentas la fecha de consignación de las cuotas de administración y los intereses que estas generan por el pago extemporáneo y en que cuenta.

El tratamiento contable de las cuotas de administración, ordinarias y extraordinarias, lo puede consultar en el Documento Orientación técnica No. 15 Copropiedades de uso residencial o mixto (...)

Adicionalmente, en cuanto al registro

cronológico de las operaciones, este Consejo se ha pronunciado en el concepto número 2016-0664, (...)

Hay derecho de inspección sí o no en la propiedad y ¿cómo debe ser la forma de conocer el estado financiero y demás del conjunto?

Para dar respuesta a esta inquietud, debemos traer a colación los siguientes artículos:

“Artículo 48 de la ley 222 de 1995: *Derecho de inspección. 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. (...)

“Artículo 33 de la Ley 675 de 2001 “Naturaleza y características: *La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro.*

Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.”

“Artículo 1 de la Ley 222 de 1995 “(...) *cualquiera que sea su objeto, las sociedades comerciales y civiles estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil.”*

“Art. 424 de Código del Comercio. *Toda convocatoria se hará en la forma prevista en los estatutos y, a falta de estipulación, mediante aviso que se publicará en un diario de circulación en el*

domicilio principal de la sociedad. Tratándose de asamblea extraordinaria en el aviso se insertará el orden del día.”

“Para las reuniones en que hayan de aprobarse los balances de fin de ejercicio, la convocatoria se hará cuando menos con quince días hábiles de anticipación. En los demás casos, bastará una antelación de cinco días comunes.”

De la normatividad antes transcrita, se puede establecer que las copropiedades al tener una naturaleza de carácter civil deben aplicar las normas mercantiles en los aspectos no regulados por la ley marco para este tipo de entidades.

Consecuentemente, y junto con el análisis sistemático y armónico de la Ley 675 de 2001, se puede establecer que los propietarios de los bienes privados en una propiedad horizontal pueden gozar de la facultad para realizar la inspección de libros contables y documentos de la copropiedad, dentro del término de 15 hábiles antes de la realización de la asamblea en la que se aprobarán los Estados Financieros.

Adicionalmente, con respecto al tema este Consejo se había pronunciado en el concepto 2016-0363, (...)

¿A quién pertenecen los intereses y cuotas extraordinarias y extraordinarias en una propiedad horizontal?

La pregunta no es clara, sin embargo, este Consejo considera que, si las cuotas extraordinarias son establecidas por la copropiedad, y los intereses a que hace alusión son por moras en los pagos, estos deberán ser reconocidos de acuerdo con el marco técnico contable aplicable a la copropiedad en su contabilidad (...).

Propiedad horizontal - responsabilidad del contador

Concepto	Pregunta
2016-0211	(...) a) ¿Cuál es la responsabilidad de la anterior contadora por no certificar los estados financieros con corte a 2014 e intermedios de (enero a agosto de 2015); debe certificarlos con alguna salvedad, es cierto que se puede excusar de certificarlos aduciendo que bajo su misma gestión no los hizo conforme a las normas vigentes? b) Según la Orientación técnica 15 (...), que debe hacerse al respecto en cuanto a la presentación de la información que no aplique normas internacionales, que debe presentarse a la asamblea? Pueden realizarse los respectivos ajustes y presentarlos nuevamente para su aprobación. c) En este momento que obligación existe de los contadores que siguen presentando estados financieros a la luz del decreto 2649, pueden certificar bajo esta norma, para que en efecto lo que más importa de la certificación es que los "hechos han sido tomados fielmente de los libros" y las "cifras reflejan razonablemente la imagen financiera" de la copropiedad, y esto es lo que se requiere para sus efectos probatorios."

Respuesta

(...) ¿Cuál es la responsabilidad de la anterior contadora por no certificar los estados financieros con corte a 2014 e intermedios de (enero a agosto de 2015); debe certificarlos con alguna salvedad, es cierto que se puede excusar de certificarlos aduciendo que bajo su misma gestión no los hizo conforme a las normas vigentes?

En primer lugar, debemos aclarar que las normas contenidas en el Decreto 2706 de 2012 es una base de principios simplificada para elaborar informes financieros de propósito general, que utiliza el costo histórico como criterio de medición y que requiere menos revelaciones que las exigidas en el Decreto 2649 de 1993.

Adicionalmente, este marco técnico no tiene un referente de normas internacionales, por lo que no es preciso referirse a él como normas internacionales, ya que en su elaboración se ha considerado la aplicación de las opciones más sencillas, dado que el ámbito de su aplicación está restringido a las microempresas (pequeñas entidades).

En relación con su pregunta, una copropiedad del Grupo 3 (ver Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 de 2015), al cierre del año 2014 elaborará sus últimos

estados financieros sobre la base de principios anterior, esto es el Decreto 2649 de 1993, de tal forma que así deberá indicarse en las notas a los estados financieros al referirse a la base de principios contables que fueron aplicados.

Si la copropiedad prepara estados financieros anuales, al cierre del 31 de diciembre de 2015 se deberán elaborar los estados financieros con el nuevo marco de principios, eso es según lo indicado en el Decreto 2706 de 2012.

El Contador Público al certificar o dictaminar un estado financiero de propósito general deberá tener en cuenta cual es la base de principios que debe ser aplicada, por lo que considerar el marco de principios contenido en el Decreto 2649 de 1993 al cierre de operaciones del año 2015 no es adecuado, ya que para las empresas del Grupo 3, esta norma ha sido derogada a partir del 1 de enero de 2015.

Ahora bien, debemos precisar que la Ley 43 de 1990, en los artículos 8 y 45 establece:

Artículo 8. "De las normas que deben observar los contadores públicos. 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)

Artículo 45. “El Contador Público no expondrá al usuario de sus servicios a riesgos injustificados.”

En conclusión, el contador público que preste sus servicios a una copropiedad, al certificar o dictaminar estados financieros, está obligada a cumplir las normas legales.

No obstante, si el consultante considera que el profesional objeto de la consulta ha violado alguna de estas disposiciones o ha faltado a la ética profesional, debe recurrir a la Junta Central de Contadores, que es la autoridad disciplinaria de la profesión.

¿Según la Orientación técnica 15 (...), que debe hacerse al respecto en cuanto a la presentación de la información que no

aplico normas internacionales, que debe presentarse a la asamblea? Pueden realizarse los respectivos ajustes y presentarlos nuevamente para su aprobación.

Tal como se indicó antes, una copropiedad que aplique el marco técnico del Grupo 3, al cierre del 31 de diciembre de 2015 deberá considerar las normas contables vigentes, esto es las contenidas en el Decreto 2706 de 2012, compilado en el Decreto 2420 de 2015.

Si la certificación o dictamen se establece con base en los lineamientos del Decreto 2649 de 1993, dichos estados no tendrían efectos legales, ya que dicha norma ha quedado derogada para este grupo de entidades a partir del 1 de Enero de 2015.

Es pertinente volver a indicar que el marco de principios contenido en el Decreto 2706 de 2012, no puede denominarse un marco contable internacional. (...)

Propiedad horizontal – clasificación

Concepto	Pregunta
2016-0599	<i>“¿Qué año debo tomar como referencia para poder clasificar a qué grupo pertenece la agrupación?”</i>

Respuesta

(...) **NORMAS TÉCNICAS GRUPO 2**

Según el Decreto No. 2420 de 2015, pertenecen al grupo No. 2:

Artículo 1.1.2.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2.

“Artículo 1. Ámbito de Aplicación. El presente decreto será aplicable a los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, detallados a continuación:

a) Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y Sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012;

b) (...).”

De acuerdo con el numeral 1 del Artículo 1.1.2.3. del Decreto 2420 de 2015, el periodo de preparación obligatoria para el grupo 2 fue el año 2014, por lo tanto, las referencias de activos y de número de trabajadores para la clasificación en el grupo 2, se harán con base al año 2013.

NORMAS TÉCNICAS, GRUPO 3

Según el Decreto No. 2420 de 2015, anexo 3, capítulo 1 pertenecen al Grupo 3:

“Capítulo 1 Microempresas

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 servicios 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 el numeral 1° del Artículo 1.1.3.3. del Decreto 2420 de 2015, el periodo de preparación obligatoria para el grupo 3 fue el año 2013, por lo tanto, las referencias de activos y de número de trabajadores para la clasificación en el grupo 3, se harán con base al año 2012. (...)

Propiedad, Planta y Equipo

Concepto	Pregunta
2016-0157	<i>"(...) 1) Una empresa adquiere, por ejemplo, ¿una retroexcavadora para poder cumplir un contrato de construcción que le fue adjudicado, en cuál norma se define la frecuencia y cómo se calcula el deterioro de la máquina? teniendo en cuenta que:</i> <i>La Norma NIC 36 sobre deterioro del valor de los activos, especifica en su numeral 2 b) que excluye activos surgidos de contratos de construcción y remite a NIC 11</i> <i>NIC 11 no especifica nada al respecto sólo habla de la definición de este tipo de contratos, y la contabilización de ingresos y gastos.</i> <i>2) Cuando se termina el contrato de construcción para el cual se compró la retroexcavadora, la empresa decide mantenerla para utilizarla en futuros contratos de construcción, ¿se utiliza la misma norma del punto anterior para determinación del deterioro?"</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta debemos citar los siguientes párrafos:

Párrafo 6 de la NIC 16 "Definiciones (...)

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) Se esperan usar durante más de un periodo."

Párrafo 2 de la NIC 36 "Alcance (...)

(b) Activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11 Contratos de Construcción);"

Párrafo 3 de la NIC 11 "Definiciones (...)

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización."

Considerando lo anterior, damos respuesta a los planteamientos e inquietudes del consultante en los siguientes términos:

De acuerdo con la información suministrada por el consultante, este Consejo entiende que la máquina retroexcavadora a que hace alusión cumple con la definición del párrafo 6 de la NIC 16 citado anteriormente. Por consiguiente, la entidad deberá aplicar para este tipo de activo los criterios de

reconocimiento y medición inicial y posterior establecidos en dicha norma.

Cabe recordar que, al considerarse este activo como un elemento de propiedades, planta y equipo, deberán realizarse pruebas de deterioro de valor de acuerdo con el procedimiento establecido en los párrafos 7 a 64 de la NIC 36, "Deterioro de valor de activos".

Por otra parte, la exclusión del alcance citada por el consultante, contenida en el párrafo 2 de la NIC 36, que establece que no se encuentran dentro de su alcance los activos surgidos de los contratos de construcción, no hace referencia a propiedades, planta y equipo, sino a aquellos activos surgidos a través de un contrato de construcción. Al respecto, el párrafo FCZ5 de la NIC 36 establece:

"La NIC 11 Contratos de Construcción y la NIC 12 Impuesto a las Ganancias ya tratan el deterioro de valor de los activos de los contratos de construcción y los activos fiscales por impuestos diferidos respectivamente. Según la NIC 11 y la NIC 12, el importe recuperable se determina de hecho [a] partir de una base sin descontar.

El IASC reconoció que esto era incongruente con los requerimientos de la NIC 36. Sin embargo, el IASC consideró que no era posible eliminar esa incongruencia sin cambios fundamentales a la NIC 11 y a la NIC 12. El IASC no tenía planes de revisar la NIC 11 o la NIC 12."

Teniendo en cuenta que la NIC 11 aplica solamente para la contabilidad de los contratistas (ver párrafo 1), los activos de los contratos de construcción son los que se desprendan de la ejecución del acuerdo, por lo cual, los elementos de propiedades, planta y equipo de propiedad del contratista no hacen parte de esa clasificación, si bien el costo de su utilización hace parte de los costos del contrato.

Es decir, de acuerdo con la información suministrada, la retroexcavadora no es un activo generado por un contrato de construcción, sino que es usada para ejecutar el contrato.

De acuerdo con lo establecido en los párrafos 30 y 31 de la NIC 16, existen dos modelos de medición posterior del activo así:

Párrafo 30 *Modelo del costo. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación y el importe acumulados de las pérdidas por deterioro del valor.”*

Párrafo 31 *Modelo de revaluación. 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 y el importe acumulados 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, y de acuerdo con el modelo de medición posterior que seleccione la entidad como política contable, esta deberá reconocer el gasto por depreciación, el deterioro de valor o revaluaciones del activo (según modelo), durante su vida útil.

Por ejemplo, para el caso planteado por el consultante, la retroexcavadora no solo se debe depreciar por la duración de un contrato de construcción, sino por el tiempo que se espera que la máquina genere beneficios económicos futuros a la entidad.

Debe recordarse que, las pruebas de deterioro de valor de la maquinaria se deben efectuar conforme a lo establecido en las NIC 16 y 36. (...)

Propiedad, Planta y Equipo

Concepto	Pregunta
2016 - 0693	<i>“En la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura la compañía decide tomar el valor razonable para la propiedad, planta y equipo y La propiedad de inversión, llevando el incremento a la cuenta patrimonial de ganancias acumuladas baja NIIF. Ahora para el cierre del periodo se realiza la revaluación y se vuelve a evidenciar un incremento. Este valor a donde debe llevarse.”</i>

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 la propiedad, planta y equipo:

“(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.”

(...) 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 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 depreciaciones se deberá recalcular desde la fecha en que realizó el último avalúo de acuerdo con los PCGA anteriores y la base que se deberá tomar será el valor del avalúo y no el costo histórico.

Ahora bien, en la Sección 17 *Propiedad, Planta y Equipo* (...), 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.

Sin embargo, en el anexo 2 del Decreto 2496 de 2015, señala la posibilidad de aplicar anticipadamente la versión 2015 de la NIIF para las PYMES en el cual se permite el modelo de revaluación como modelo de medición posterior (...).

En cuanto a las propiedades de inversión, al establecer la política contable, tendrá en cuenta lo establecido en el alcance de la Sección 17 de la NIIF para pymes (párrafo 17.1), en donde se indica que la norma de propiedades, planta y equipo también aplica a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no pueda ser medido sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Por tanto, se presentará en los estados financieros como propiedades de inversión al valor razonable, sí el mismo, no requiere un costo o esfuerzo desproporcionado, en caso contrario, se presentará como propiedades, planta y equipo, siempre en un contexto de negocio en marcha.

En la medición posterior, el párrafo 16.7 de la NIIF para las PYMES establece

“Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable.” (Subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, a diferencia de la propiedad, planta y equipo la variación en el valor razonable la voy a considerar como ingreso o gasto de acuerdo con su naturaleza. (...)

Propiedad, Planta y Equipo

Concepto	Pregunta
2016-0088	<i>“Se adquiere una edificación en septiembre de 2015 por valor de (\$223.000.000) y en el mes de octubre se procede a ejecutar una construcción que a diciembre 31 de 2015 no ha sido terminada y tiene una inversión registrada en construcción en curso por (\$167.000.000), presentando un avance de obra del 50%; la administración a través del ingeniero constructor estiman que de los (\$223.000.000) que costo la edificación se desmantelo o demolió la suma de (\$140.000.000), que el valor recuperado para volver ser activado a la misma edificación corresponde a (\$83.000.000).</i> <i>Si el valor de desmantelamiento por (\$140.000.000) debe afectar los resultados económicos de la entidad al cierre contable (diciembre 31 de 2015) o una vez se termine la construcción de la edificación se incorporen el valor de la construcción y el de la compra de la edificación por (\$223.000.000) como un solo activo, para posteriormente a través de avalúos técnicos se compare y proceda a realizar los ajustes contables. ¿Cuál debe ser el tratamiento bajo norma local y NIIF si la entidad pertenece al grupo No 2?”</i>

Respuesta

(...) Los gastos por demolición o readecuación de activos está excluido de la NIIF para las PYMES. Sin embargo, deberá seguirse la jerarquía establecida por la sección 10 (...).

“10.4 Si esta NIIF no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

(i) representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo (...);

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá y considerará la aplicabilidad de las siguientes fuentes en orden descendente:

(a) requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas, y

(b) definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la Sección 2 Conceptos y Principios Generales.

10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas.”

Considerando lo anterior, (...), se podría evaluar la aplicación de lo normado en el párrafo 5 de la NIC 11, (...):

“Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:

(a) los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como

(b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.”

(...) de acuerdo con la información suministrada por el consultante la entidad podrá capitalizar los costos para la demolición o rehabilitación de activos, ya que son necesario para que el activo esté en condiciones de uso. (...)

Propiedad, Planta y Equipo y activos disponibles para la venta

Concepto	Pregunta
2016-0812	<i>“(…) ¿Bajo las NIIF que se consideran grupos homogéneos? Específicamente si una compañía fabrica los productos A y B ¿podrían catalogarse A un grupo homogéneo y B otro?</i> <i>¿Puede una compañía tener más de un método de depreciación? Específicamente puede tener una maquinaria medida con el método de depreciación línea recta y otra con el método de unidades técnicas de producción, justificando que una maquinaria trabaja para la fabricación del producto A y otra maquinaria para la fabricación del producto B.</i> <i>Si clasifico unos activos como mantenidos para la venta y con el tiempo la compañía viera viable la utilización de estos equipos puedo volverlos a clasificar como propiedad, planta y equipo sin necesidad de reconocerles la depreciación por el tiempo que estuvieron mantenidos para la venta. Lo anterior teniendo en cuenta que estuvieron bien almacenados, no fueron utilizados y se necesitaría una nueva inversión para volverlos a poner en uso. (...)”</i>

Respuesta

(...) Pregunta 1: Grupos Homogéneos

Aun cuando el concepto de grupos homogéneos no está definido en las NIIF, existen algunas referencias sobre el tema que pueden ser utilizadas para determinar la adecuada agregación, presentación y clasificación (revelación) de los inventarios en los estados financieros:

NIC 1 Presentación de estados financieros

“Materialidad o importancia relativa y agregación de datos

29 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.”

“Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

77 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones adicionales de las partidas presentadas, clasificadas de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad.

78 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

Para decidir los criterios de subclasificación, una entidad utilizará también los factores descritos en el

párrafo 58. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:

- las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NIC 16;*
- las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;*
- los inventarios se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2 Inventarios, en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;*
- las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y*
- el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas. (...)*

NIC 2 Inventarios

“Valor neto Realizable

(...). 29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas.

Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales

similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea.

No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo, sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado.”

“Información a revelar

(...). 37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros.

Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados”.

De acuerdo con lo anterior, la agregación o clasificación de los inventarios en los estados financieros depende de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, naturaleza y función de los importes afectados.

De acuerdo con esto, le corresponderá a la entidad determinar si la agregación o desagregación de una partida en los estados financieros en las notas, es pertinente para cumplir el objetivo de generar información que sea útil para las decisiones de los usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información de la entidad.

Pregunta 2 Métodos de Depreciación

Los párrafos 60 a 62 A de la NIC 16, contiene los lineamientos para determinar el método de depreciación de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

En línea con esto el método de depreciación elegido debe reflejar el patrón mediante el cual se consumen los beneficios económicos del activo.

Por lo anterior, este Consejo considera que para efectos contables si es viable que los elementos de maquinaria y equipo que tienen diferente uso puedan ser depreciados utilizando un método distinto, siempre que este refleje el patrón mediante el cual se consumen los beneficios económicos futuros del activo. Igualmente, se esperaría que los

elementos de maquinaria y equipo que tienen patrones de consumo similares sean depreciados utilizando el mismo método.

Reclasificación de Activos no corrientes mantenidos para la venta

Los párrafos 7 a 9 de la NIIF 5 indican los requisitos que debe cumplir una partida para que esta sea clasificada como un Activo no Corriente mantenido para la venta. Igualmente, los párrafos 26 a 29 de esta norma, que está incluida en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, establece las directrices para la contabilización de cambios en el plan de venta o en el plan para distribuir activos no corrientes a los propietarios.

“Cambios en un plan de venta o en un plan de distribución a los propietarios

26 Si una entidad ha clasificado un activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o como mantenido para su distribución a los propietarios, pero dejan de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 (para el mantenido para la venta) o del párrafo 12A (para el mantenido para su distribución a los propietarios), la entidad dejará de clasificar el activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta o mantenido para su distribución a los propietarios (respectivamente).

En estos casos, una entidad seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio excepto cuando aplique el párrafo 26A.”

(...) Por lo anterior, este Consejo considera que antes de la clasificación de una partida como un activo no corriente como mantenido para la venta, esta debe verificar que se cumplan los requisitos establecidos en los párrafos 7 a 9 de la NIIF 5, por lo que al realizar una adecuada evaluación lo más probable es que el activo en un período futuro no sea reclasificado a otras cuentas.

La reclasificación de estas partidas en períodos futuros a otras cuentas de activos con vocación de uso, pueden haberse originado por una inadecuada evaluación de los factores que deben ser considerados al clasificar una partida como un activo no corriente mantenido para la venta.

Esto no significa que en ciertos casos si proceda la reclasificación de una partida. (...)

Propiedad, Planta y Equipo en NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0114	<i>"Agradezco su valiosa colaboración con la siguiente pregunta acerca de la aplicación por primera vez de Normas Internacionales:</i> <i>Como compañía decidimos valorar los activos fijos al Costo, igual que lo requiere nuestra casa Matriz, sin embargo, en el año 2006 casa Matriz autorizaba incluir únicamente las valorizaciones de terrenos como mayor valor del terreno. En el periodo de transición tenemos 9.600 millones que fueron capitalizados como mayor valor del terreno de un avalúo realizado en el año 2006 (difiere del último avalúo en 1.800 millones), pues el valor en libros de los terrenos son apenas 35 millones.</i> <i>Nuestras preguntas son:</i> <i>¿Podemos tomar como costo atribuido el valor de la valorización del año 2006 únicamente para el rubro de terrenos?</i> <i>¿Al no tener una diferencia material frente al último avalúo realizado por la empresa podemos tomar el del año 2006 y alinearnos con la contabilidad que le reportamos a casa matriz?"</i>

Respuesta

(...) Para responder a la consulta es pertinente resumir los términos de su consulta: En el pasado la entidad adquirió un terreno por 35 millones, en el año 2006 se realizó un avalúo técnico, el cual permitió reconocer una valorización de 9.600 millones, posteriormente en el año 2013 se efectuó un nuevo avalúo técnico que generó una valorización adicional de 1.800 millones.

Es decir, en contabilidad bajo el marco contable anterior (Decreto 2649 de 1993) al cierre del ejercicio 2013, el terreno tenía un costo histórico de 35 millones y una revalorización total de 11.400 millones.

¿Podemos tomar como costo atribuido el valor de la valorización del año 2006 únicamente para el rubro de terrenos?

Una entidad elegirá la misma política contable para elementos de propiedades, planta y equipo de la misma clase, sin perjuicio de que la entidad

decida aplicar la opción de costo atribuido establecida de la NIIF 1.

Si aplica la opción de costo atribuido se deberá tomar el último avalúo realizado, que de acuerdo con la información suministrada es el establecido en el año 2013. Si se decide revalorizar un activo, la revalorización no es necesario aplicarla a todos los activos de la misma clase.

¿Al no tener una diferencia material frente al último avalúo realizado por la empresa podemos tomar el del año 2006 y alinearnos con la contabilidad que le reportamos a casa matriz?

Cómo se indicó en el punto anterior, al determinar el costo atribuido del activo, de acuerdo con lo establecido en la NIIF 1, el avalúo anterior que deberá ser considerado es el realizado en el año 2013 y no en el año 2006. (...)

Propiedad, Planta y Equipo –empresas grupo 3

Concepto	Pregunta
2016-0562	<i>“Somos una iglesia cristiana, (...), entidad sin ánimo de lucro, y queremos ajustar nuestra propiedad, planta y equipo; representado en una casa ubicada en el mismo barrio, nuestro objetivo es presentar las cifras con los lineamientos y directrices de las normas internacionales como lo estipulan los nuevos reglamentos al respecto, para lo cual contamos con el ultimo avalúo de parte de la oficina de catastro por un valor de \$596.000.000 en nuestros registros contables tenemos un valor inicial de \$111.260.400 y una depreciación acumulada de \$82.537.863 a 31 de diciembre de 2014.</i> <i>Teniendo en cuenta que de acuerdo a los parámetros emitidos pertenecemos al grupo 3 y que por esta razón nuestra contabilidad es simplificada, nuestra solicitud de consulta es la siguiente:</i> <i>1. Como se ajusta el valor del bien teniendo en cuenta el avalúo vs. ¿Lo contable?</i> <i>2. ¿Como debemos ajustar la depreciación y que cuentas debo afectar?</i> <i>3. ¿Teniendo en cuenta que nuestra depreciación acumulada es de \$82.537.863 después del ajuste inicia de nuevo es decir no tendremos en cuenta el valor de la depreciación acumulada?</i> <i>4. ¿De acuerdo al punto anterior y las políticas NIIF esta depreciación podría extenderse? ¿Podríamos depreciarla a más de 20 años?</i> <i>5. Teniendo en cuenta que existe una valorización en el último año por valor de \$92.912.908, ¿qué pasa con este valor de acuerdo a las NIIF?”.</i>

Respuesta

(...) Para resolver las preguntas 1°, 2°, 3° y 5° es necesario hacer referencia a lo establecido en el párrafo 15.9 del anexo 3 del Decreto Único 2420 de 2015, en el cual se incluyen dos exenciones para el tratamiento de la propiedad, planta y equipo en el momento de preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) en la fecha de transición:

Una microempresa que aplica por primera vez esta norma, podrá utilizar como costo de las propiedades, planta y equipo en el estado situación financiera de apertura, cualquiera de los siguientes criterios:

a) un avalúo técnico efectuado en la fecha de transición.

b) el saldo que se trae en los registros contables anteriores, siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento de esta norma.”

En consecuencia, se concluye que:

En el momento de la elaboración del ESFA, si la entidad decide aplicar el valor razonable como costo atribuido en la fecha de transición,

deberá realizar una valoración de los activos a esa fecha de acuerdo con los criterios de valor razonable del estándar.

En el evento que la entidad opte por el valor revaluado bajo los PCGA anteriores como costo atribuido, deberá revertirse el superávit por valorización contra los ajustes en el patrimonio por la aplicación por primera vez de este marco técnico normativo y la depreciación acumulada de acuerdo con los PCGA anteriores, hasta la fecha del avalúo, si esa fecha es anterior a la de transición.

En otras palabras, deberán medirse estos activos en la fecha de transición de acuerdo con la NIF para microempresas;

En cualquier caso, lo correcto es eliminar todos los valores en libros de la partida, bien sea a la fecha de transición o a la del avalúo, según corresponda, e iniciar la depreciación sobre el nuevo valor desde la fecha pertinente.

Cabe recordar que la NIF para las

microempresas solo incluye el modelo del costo como valoración posterior a la aplicación por primera vez, por lo cual, la cuenta de superávit por revalorización no se vuelve a incorporar en los estados financieros, a menos que la entidad decidiera aplicar en su totalidad los requerimientos de la Sección 17 de la NIIF para las PYMES o la NIC 16, tal como lo dispone el párrafo 2.2 del anexo de la NIF para Microempresas.

En relación con la pregunta 4 la vida útil se encuentra definida en la NIF para las microempresas como el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso, por lo cual, la gerencia al establecer la vida útil debe reflejar el consumo real del activo, lo que significa que teniendo en cuenta que la vida útil se establece desde la fecha de adquisición, se debe considerar el tiempo transcurrido desde ese momento hasta la fecha de transición, para restarlo de la vida útil total.

Por otro lado, en opinión de este Consejo, el

avalúo catastral no cumple con lo señalado en la definición de **valor razonable**¹¹ para ser considerado como el valor de un activo en la fecha de transición.

Finalmente, es bueno recordar que todos estos procedimientos debieron hacerse en el ESFA, el 1 de enero de 2014, para el caso de las entidades pertenecientes al Grupo 3, por lo cual, si este procedimiento no se llevó a cabo en su momento, tendría que tratarse como la corrección de un error, de acuerdo con lo establecido en el Marco Técnico Normativo del Grupo 3, considerando los efectos contables hasta la fecha de su corrección y teniendo en cuenta que solo podría utilizarse un avalúo efectuado a más tardar el 1 de enero de 2014.

Si no se tiene el valor razonable a esa fecha, la entidad solo podría usar el modelo del costo, a menos, como ya se señaló, que optara por utilizar toda la Sección 17 de la NIIF para las PYMES o toda la NIC 16. (...)

Propiedad, Planta y Equipo – Propiedad de Inversión

Concepto	Pregunta
2016-0743	<i>“Mi consulta es la siguiente: La empresa compró un Inmueble (casa) de 2 pisos en la cual utiliza el primer piso como oficina propia y el segundo piso lo tiene alquilado a un tercero (arrendamiento operativo). En este caso ¿se debe manejar como propiedad planta y equipo o propiedad de inversión?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su consulta, dependiendo del grupo en el que sea clasificada la entidad, esta podrá considerar los siguientes apartados de la norma:

Entidades clasificadas en el Grupo 1

El párrafo 10 de la NIC 40, indica lo siguiente:

“10. Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o apreciación del capital, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos.

Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado.

Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.”

Entidades clasificadas en el Grupo 2

El párrafo 17.4 de este marco técnico indica lo siguiente:

16.4 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo.

Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

En conclusión, si la entidad está clasificada en el Grupo 1, y esta puede separar y medir con fiabilidad la parte proporcional de la propiedad de inversión y la propiedad, planta y equipo, las partes se incluirán en rubros separados.

En caso contrario, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

Cuando la entidad se clasifique en el grupo 2 la separación deberá ser realizada cuando el valor razonable del componente de propiedades de inversión pueda medirse con fiabilidad sin un costo o esfuerzo desproporcionado. (...)

Provisiones

Concepto	Pregunta
2016-0724	<i>“(…) Puede una sociedad registrar mensualmente una provisión equivalente al 25% en cada mes, del valor total de un pago que desea hacer en el mes de diciembre de 2016, durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre, de manera tal que en sus balances de comprobación de la contabilidad de dichos meses se muestre dicho gasto como una provisión en la cuenta 26 – provisiones, revirtiendo dicha provisión en el mes de diciembre, que es cuando se va a registrar el gasto fiscalmente, contra un gasto no deducible?”</i> <i>¿Esta provisión cumple lo dispuesto en la Sección 21-Pasivos y Contingencias (…)?</i> <i>¿El hecho de que la sociedad no reporte información financiera en periodos intermedios (septiembre, octubre y noviembre) permitiría registrar dicha provisión y ser revertida en diciembre cuando se cause y reconozca el gasto real, antes del cierre de fin de año?</i> <i>¿Este hecho económico está de acuerdo con lo dispuesto en el DR 2649 para el tratamiento de las provisiones?”</i>

Respuesta

(…) En primer lugar debemos anotar que para efectos contables los criterios para el reconocimiento de una provisión son distintos de los criterios requeridos para efectos fiscales.

Por tal razón, si la partida cumple los requisitos para ser reconocida en la contabilidad como una provisión, según lo establecido en los párrafos 21.4 a 21.6 del marco técnico de las empresas del Grupo 2 (…), la entidad debe reconocer la provisión correspondiente, reconociendo también los impuestos diferidos que sean pertinentes, los cuales se derivan de la existencia de diferencias temporales o temporarias entre las bases contables y fiscales.

Lo que no resultaría adecuado es el reconocimiento en la contabilidad de una partida que no cumpla los criterios para el reconocimiento de un pasivo, como sería el caso de un pasivo contingente (ver párrafo 21.12) o el reconocimiento de una obligación para la cual la entidad:

a) no tenga una obligación en la **fecha sobre la que se informa** como resultado de un suceso pasado;

b) no 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 no pueda ser estimado de forma fiable.

Lo indicado anteriormente es propio de la contabilidad de acumulación o devengo, aplicada para efectos contables, y que describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

Adicional a lo anterior, los hechos económicos son reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia económica y no únicamente por su forma legal. (Art. 3 Ley 1314 de 2009, párrafo). (…)

Provisión de Renta

Concepto	Pregunta
2016-0814	<i>“(…) ¿Con base en este artículo puedo interpretar que en el pasivo cuenta 24 de renta y complementarios, puedo registrar el valor neto a pagar por renta, calculado de acuerdo a la normatividad vigente, es decir una vez realizada la depuración de la renta?</i> <i>Más concretamente según el estado de resultados tengo una utilidad de aproximadamente dos mil millones, con depuración tendría un impuesto aproximado de \$750 millones de pesos, considero también que en el balance tengo registrado en la cuenta de anticipos y saldos a favor de impuestos auto retenciones, retenciones y saldo a favor del año anterior, un saldo considerable, que al aplicarlo en la declaración de renta me registra un saldo a favor para este nuevo periodo.</i> <i>¿Si se registra el valor de \$750 millones de pesos en el pasivo, se puede considerar como un pasivo inexistente?”</i>

Respuesta

(…) A continuación, se transcriben los párrafos del anexo técnico del Grupo 1 (Anexo 1, NIC 12) y del Grupo 2 (Anexo 2, Sección 29) que contiene los lineamientos para la contabilización de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

GRUPO 1

De acuerdo con los párrafos 71 y 72 la NIC 12, los activos y pasivos fiscales se reconocen por separado, sin embargo, para efectos de presentación en los estados financieros de propósito general, la entidad podrá compensar los activos corrientes y pasivos corrientes por impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y esta entidad permita a la compañía pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

“71 Una entidad compensará los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y solo si, la entidad:

(a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y

(b) tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

72 Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación

financiera sujetos a los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32.

Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes por impuestos, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y esta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente”

GRUPO 2

De acuerdo con el párrafo 29.29 de la Sección 29 de la NIIF Pymes, para efectos de presentación en los estados financieros de propósito general, la entidad podrá compensar los activos corrientes y pasivos corrientes por impuestos cuando legalmente tenga el derecho exigible de compensar y tenga la intención de liquidarlos de manera neta.

“29.29 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente”. (…)

Reconocimiento bonificación a empleados

Concepto	Pregunta
2016-0864	<i>“En la empresa, es frecuente la bonificación por día de salario a los empleados, ejemplo se le paga seis días de salario adicional a lo laborado, cada año.</i> <i>De acuerdo a lo indicado (...) se podría reconocer una provisión por bonificación bajo NIIF, basado en las estadísticas de los días otorgados a los empleados para determinar el valor estimado y por tratarse de un beneficio a empleados. Quisiera conocer su posición frente a este reconocimiento según la NIC 37”</i>

Respuesta

(...) El párrafo 9 de la NIC 19 especifica (...).

“Beneficios a los empleados a corto plazo

“9 Los beneficios a los empleados a corto plazo incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados: (...).

*(c) Participación en ganancias e **incentivos**”*
(Negrilla fuera del texto)

Los párrafos 11 y 12 de la NIC 19 especifican que los beneficios a empleados a corto plazo en general se registran como un pasivo y como un gasto.

“Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

11 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, ésta reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:

a) como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe ya pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto), en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso en efectivo.

b) como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NIC 2 Inventarios, y la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo)”.

Si el pago del incentivo ha sido una costumbre de la compañía y no se deriva de un requerimiento legal, según el párrafo 21 de la

NIC 19, la bonificación se consideraría una obligación implícita, y para su reconocimiento la entidad tendría que evaluar si puede hacer una estimación fiable de esta obligación de acuerdo con lo estipulado en los párrafos 21 a 23 de la NIC 19.

“21 Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, puede tener la costumbre de pagar incentivos a sus empleados.

En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa realista que no sea la de pagar los incentivos.

La medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.

22 Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas, como consecuencia de planes de participación en ganancias o de incentivos cuando, y solo cuando:

a) las condiciones formales de los correspondientes planes contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;

a. la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o

b. la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.

23 Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, y no de transacciones con los propietarios de la entidad.

Por tanto, una entidad reconocerá el costo de planes de participación en ganancias e incentivos, como un gasto y no como una distribución de la ganancia”. (...)

Reconocimiento de bonos emitidos por entidades extranjeras

Concepto	Pregunta
2016-0184	<i>Un residente clasificado en el grupo 2 de NIIF, adquiere un bono a través de una compra realizada a un emisor no residente, se pregunta ¿debe este residente tener en cuenta para la contabilización del monto de la inversión, el valor nominal o el valor del giro realizado?</i> <i>Entendiendo que, a la luz de la operación de compra del bono, el valor del giro es superior al valor nominal del bono.</i>

Respuesta

(...) Para la contabilización de la compra del Bono una entidad del Grupo 2 (persona natural o jurídica) que esté obligada a llevar contabilidad deberá tener en cuenta lo establecido en la sección 11 del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 (NIIF para las Pymes).

Algunas referencias contenidas en esta norma respecto de la contabilización de un bono son las siguientes:

Alcance

“11.5 Los instrumentos financieros básicos que quedan dentro del alcance de la Sección 11 son los que cumplen las condiciones del párrafo 11.8. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones:

(...) (e) Bonos e instrumentos de deuda similares “

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 al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación.

Una transacción de financiación puede tener lugar en relación a la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una

tasa de interés que no es una tasa de mercado. 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.”

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 (...).”

Reconocimiento del Deterioro de los activos financieros

“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”

En resumen, la contabilización inicial del bono se hará por el precio de la transacción, al cual pueden adicionarse todos los costos directamente atribuibles para la compra del bono. (...)

Reconocimiento de Dividendos

Concepto	Pregunta
2016-0530	<i>“Según el párrafo No 23.29 de las NIIF para Pymes, se establece que los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista. Ahora bien, en el caso que una empresa donde se tiene la inversión y que esta haya decretado los dividendos el día 29 del mes de marzo de 2016, pero en el acta se deja establecido que los accionistas solo podrán cobrarlos en tres cuotas iguales trimestrales de la siguiente forma: 1 de Junio, 1 de septiembre y 1 de diciembre del año 2016,</i> <i>Mi pregunta es: ¿los ingresos por dividendos para los accionistas se deben reconocer en su totalidad el 29 de Marzo de 2016, o se deben registrar los ingresos a medida que se puedan recibir las cuotas, es decir, por partes iguales el 1 de Junio, 1 de septiembre y 1 de diciembre de 2016?”</i>

Respuesta

(...) Para dar respuesta a su inquietud, es necesario tener en cuenta los siguientes párrafos del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 (marco técnico de las Pymes):

Párrafo 23.28 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:

(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y

(b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

Párrafo 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. (Subrayado fuera del texto)

De acuerdo, con lo anterior y la información suministrada por el consultante, la entidad debe reconocer los dividendos cuando se establece el derecho a recibirlos, es decir, el 29 de marzo de 2016, fecha en la cual se decretan los dividendos y el accionista tiene el derecho, independientemente de la fecha de pago.

La contrapartida del ingreso será un dividendo por cobrar que deberá ser clasificado como parte de los activos corrientes. Para mayor claridad, le recomendamos revisar el concepto de causación contenido en el marco técnico. (...)

Reconocimiento de Ingresos

Concepto	Pregunta
2016-0617	<i>“(…) ¿De qué forma se debe contabilizar los recursos públicos que son entregados en forma anticipada a operadores privados?</i> <i>¿Los recursos que son entregados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF a operadores privados de forma anticipada se deben registrar como un ingreso en la cuenta 41, en cuentas de orden 81 bienes o valore entregados en custodia o su tratamiento contable deberá ser por la cuenta 28 dineros recibidos para terceros?”</i>

Respuesta

(…) Para el caso planteado por el consultado, podrían presentarse dos situaciones:

El dinero recibido sea producto de una subvención

De acuerdo con lo establecido en el Párrafo 24.1 de la NIIF para las PYMES

(…) Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.”.

Por lo anterior, para el caso planteado por el consultante, al corresponder a una subvención del gobierno, se reconocerá y medición siguiendo los criterios definidos en los Párrafos 24.4 y 24.5

Criterios de reconocimiento y medición, párrafo 24.4 a 24.5 de la NIIF para Pymes

“24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

(b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.

(c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.”

El dinero sea un anticipo de clientes para prestar un servicio o vender un bien.

Los anticipos recibidos de clientes representan una obligación de entregar un bien o prestar un servicio, por lo cual solamente se reconocen como ingreso una vez se cumplan los criterios normados en la sección 23 de la NIIF para las PYMES.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 23.10 de la NIIF para las pymes se indican los criterios de reconocimiento de los ingresos para la venta de bienes, así:

“Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.

(b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.

(c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

(d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.

(e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.”

Por lo anterior y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, podrá reconocerse el ingreso si cumple con todos los criterios reconocimiento en cuanto se



transfiere el riesgo y pueda medirse los costos incurridos o por incurrir con fiabilidad.

Ahora bien, para el caso en que la entidad sea prestadora de un servicio, el párrafo 23.14 de la NIIF para las PYMES establece:

“Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.*
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.*
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.*
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad”*

De otra parte, la entidad reconocerá los ingresos por la prestación de servicios, cuando se den los criterios de reconocimiento señalados en el Párrafo 23.14 de la NIIF para las PYMES. A su vez, los Párrafos del 23.21 al 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

Ahora bien, si la entidad ha recibido los recursos y aun no cumple con los criterios de reconocimiento del ingreso, deberá tratar estos, como un instrumento financiero de conformidad con lo normado en la sección 11 de la NIIF para las PYMES.

Por tanto, cuando se recibe los recursos, los mismos, se tratarán como un pasivo (ingresos diferidos), hasta que se cumplan las condiciones mencionadas anteriormente para el reconocimiento como ingreso en el estado de resultados.

Finalmente, frente a lo consultado podrá encontrar ejemplos prácticos en el Módulo 23 - Ingresos de actividades ordinarias del Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES, preparado por el IASB (...)

Reconocimiento de la Propiedad, Planta y Equipo bajo NIIF Pymes

Concepto	Pregunta
2016-0129	<i>“¿Cómo reconozco inicialmente la propiedad planta y equipo en las pymes? ¿Es obligatorio hacer avalúo, partiendo de que muchas empresas no cuentan con el capital disponible para hacerlo, ya que los honorarios de los peritos son muy altos? ¿Puedo reconocerlos al costo de adquisición?”</i>
Respuesta	

(...) **¿Cómo reconozco inicialmente la propiedad planta y equipo en las pymes?**

Los requisitos para la medición inicial para las propiedades, planta y equipo están contenidos en los párrafos 17.9 a 17.14 del marco técnico de las empresas del Grupo 2, que fue compilado en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015.

¿Es obligatorio hacer avalúo, partiendo de que muchas empresas no cuentan con el capital disponible para hacerlo, ya que los honorarios de los peritos son muy altos?

Una entidad que aplicará el conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, antes de la revisión y actualización del marco de principios, estaba obligada a realizar avalúos de sus bienes, según lo establecido en el Art. 64 del Decreto 2649 de 1993.

Al aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, la realización de un avalúo será procedente cuando la entidad decida revaluar

sus activos en la fecha de transición o cuando existan evidencias de deterioro que indiquen que el activo se ha deteriorado o cuando la entidad decidiera aplicar de forma anticipada el marco técnico normativo que se incorpora como anexo 2.1 del Decreto 2496 de 2015.

También podría ser procedente la realización de avalúos cuando una entidad que decide contabilizar sus activos al costo decide voluntariamente efectuar revelaciones adicionales sobre el valor de sus activos.

¿Puedo reconocerlos al costo de adquisición?

Ver la respuesta al punto 1. En el reconocimiento inicial los elementos de propiedades, planta y equipo se registran al costo.

En períodos posteriores al reconocimiento inicial puede aplicarse el modelo de costo-depreciación-deterioro, incorporado en el párrafo 17-15 del marco técnico normativo del Grupo 2. (...)

Reemisión de Estados Financieros

Concepto	Pregunta
2016-0903	<i>“(…) I. HECHOS</i> <i>La compañía por la cual solicitamos esta información pertenece al Grupo 1 de implementación de IFRS, de conformidad con la Ley 1314 de 2009, reglamentadas por el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015.</i> <i>En marzo de 2016, la Asamblea de Accionistas de la compañía nombró a una nueva revisoría fiscal.</i> <i>Durante el 2016, la administración de la compañía, junto con la revisoría fiscal actual, advirtió que los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2015, dictaminados por el anterior revisor fiscal, y transmitidos a la Superintendencia de Sociedades, presentaban algunas observaciones materiales basadas en el cambio de política contable e interpretación del Nuevo Marco Normativo, entre otros menores, en la metodología de valoración de unos activos fijos (inmuebles) de la compañía.</i> <i>Por lo anterior, por la materialidad de las cifras, la aplicación de las normas del Nuevo Marco Normativo, la determinación interna de la administración y la sugerencia de la revisoría fiscal actual, se determinó efectuar una reemisión de los estados financieros con corte 31 de diciembre de 2015 (restatement).</i> <i>II. PETICIÓN</i> <i>¿Quién debe firmar el restatement como revisor fiscal de la compañía y el dictamen de los estados financieros modificados, el revisor fiscal actual o el anterior? ¿Qué norma regula lo anterior?</i> <i>Una vez efectuadas las modificaciones, ¿cuáles son los pasos a seguir? ¿Qué norma regula lo anterior?</i> <i>¿Estos estados financieros deben ser aprobados por la Asamblea General de Accionistas y retransmitidos a la Superintendencia de Sociedades? ¿Qué norma regula lo anterior?</i> <i>¿Qué fecha deben tener la opinión y los estados financieros reemitidos? ¿Qué norma regula lo anterior?</i> <i>¿Existe algún párrafo especial a ser mencionado en los estados financieros y en la opinión del revisor fiscal para formalizar y dar correcta explicación de la situación de reemisión de estos estados financieros? ¿Qué norma regula lo anterior?”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo a los términos establecidos en la consulta y teniendo en cuenta que la Compañía en mención, pertenece al grupo la reemisión de los estados financieros debió desarrollarse teniendo en cuenta la NIC 8 “*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*” cuyo objetivo es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la

información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores..

En cuanto a su primera pregunta, en nuestra opinión, resultado de la labor de auditoría a los estados financieros modificados, se generará un informe de auditoría, el cual debe estar firmado por parte del responsable del encargo, es decir el actual revisor fiscal, según lo

establecen las siguientes normas, contenidas en el Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, así:

“NIA 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros (...)”

Firma del auditor

40. El informe de auditoría deberá estar firmado.

Conforme a lo establecido en los artículos 3.3 y 10 del TRLAC, el informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas responsable que hubiera realizado el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas que dirige y realiza el trabajo de auditoría de cuentas y firma en nombre de la sociedad.”

Así mismo, teniendo en cuenta que expresará una opinión acerca de los estados financieros correspondientes a la vigencia 2015, deberá aplicar los lineamientos establecidos en la NIA 710 *“información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos”, (...)*

El Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 10 de la NIC 1, establece que un Conjunto completo de estados financieros comprende:

“Un juego completo de estados financieros comprende:

(a) un estado de situación financiera al final del periodo;

(b) un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;

(ea) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 38 y 38A; y

(f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el

título “estado del resultado integral” en lugar de “estado del resultado y otro resultado integral”.

Acerca de su segunda y tercera pregunta, en nuestra opinión, los estados financieros correspondientes al cierre del ejercicio, incluyen los estados financieros re expresados, razón por la cual al someter a aprobación el conjunto de estados financieros de cierre de ejercicio, el máximo órgano social estará aprobando en su totalidad los estados financieros. Con relación a la retransmisión de los estados financieros a la Superintendencia de Sociedades, no es función del CTCP, establecer dicho requerimiento, razón por la cual daremos traslado a la Superintendencia de Sociedades.

En el Decreto 2420 de 2015, Anexo N 4, Los numerales 7,8 y 9 de la NIA 710, establecen:

“Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido re expresada; y

b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.

8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material.

Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560¹². Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9. Tal como lo requiere la NIA 580¹³, el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref.: Apartado A1)”

De igual manera el párrafo 12 de la citada norma establece:

“Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (...)”

Así mismo, el párrafo A6, establece:

“Incorrección en los estados financieros del periodo

anterior (Ref.: Apartado 12)

A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes de periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (...)”

Respecto a su cuarta y quinta pregunta, en nuestra opinión, la fecha de dicho informe deberá ser aquella en la cual se emita el informe y en el contenido del mismo, se deberá emitir una opinión aplicando los requisitos establecidos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 4, para la emisión del informe de auditoría de información financiera histórica el Revisor Fiscal, considerará entre otras Normas; Norma Internacional de Auditoría 700, 705, 706, 710 y 720. (...)

Regalías

Concepto	Pregunta																								
2016-0101	“(…) ¿Cuál sería el manejo contable que se debe aplicar a los peajes en una empresa de Transporte de Carga por Carretera, la cual cuenta con una flota de vehículos considerable lo que conlleva a que los costos en que incurre en peajes sean de difícil registro debido al volumen de recibos? En la actualidad se está manejando el sistema de causación recibo a recibo, pero el desgaste administrativo requiere simplificar el proceso. Se ha estado indagando con empresas del mismo medio y ellos manejan la causación del gasto y el pago en un comprobante de egreso al mismo tiempo, y otras realizan la causación cargando los costos a un solo tercero en un mismo egreso; sin embargo, esta política contable no estaría cumpliendo el principio de causación. Cuál sería el manejo contable que se debe aplicar a las regalías en una empresa que es comercializadora de minerales. Debido a que las regalías recaen en cabeza del productor o extractor de minerales, y la empresa actúa como intermediario del mercado. En este caso la empresa que le compra al productor/extractor de minerales realiza el descuento de regalías, pero cuando vende le realizan el descuento de las regalías. En un ejemplo más claro se expone dicho caso: empresa A quien realiza la explotación y extracción de minerales empresa B quien realiza la comercialización empresa C comprador final CASO 1. La empresa A compra a la Empresa B 100 toneladas de carbón a \$ 100.000 c/u. Valor de las regalías \$ 5.000 por tonelada <table><tr><th>DESCRIPCION</th><th>DEBITO</th><th>CREDITO</th></tr><tr><td>Inventario</td><td>10,000,000</td><td></td></tr><tr><td>Regalías descontadas</td><td></td><td>500,000</td></tr><tr><td>Cuenta por pagar</td><td></td><td>9,500,000</td></tr></table> CASO 2. La empresa B le vende a la empresa C 100 toneladas de carbón a \$ 105.000 c/u. Valor de las regalías \$ 5.000 por tonelada <table><tr><th>DESCRIPCION</th><th>DEBITO</th><th>CREDITO</th></tr><tr><td>Cuentas por cobrar</td><td>10,000,000</td><td></td></tr><tr><td>Regalías que descontaron</td><td>500,000</td><td></td></tr><tr><td>Ingreso</td><td></td><td>10,500,000</td></tr></table> Se requiere orientación sobre el tipo de cuenta contable que se le debe dar al manejo de las regalías, ya que al momento de su registro el efecto final es cero. (…)	DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO	Inventario	10,000,000		Regalías descontadas		500,000	Cuenta por pagar		9,500,000	DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO	Cuentas por cobrar	10,000,000		Regalías que descontaron	500,000		Ingreso		10,500,000
DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO																							
Inventario	10,000,000																								
Regalías descontadas		500,000																							
Cuenta por pagar		9,500,000																							
DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO																							
Cuentas por cobrar	10,000,000																								
Regalías que descontaron	500,000																								
Ingreso		10,500,000																							

Respuesta

(…) Artículo 48 del Decreto 2649

“contabilidad de causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente

cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.”

Párrafo 4.49 del Marco Conceptual de las NIIF

“Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.

En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (...).”

Por lo anterior, el reconocimiento de gastos se realiza en el momento en el cual ocurre la transacción es decir deben reconocerse en el periodo en el cual se realice, independientemente del pago.

El hecho de imputarlo a nombre de uno o varios terceros no implica el incumplimiento del principio de causación o criterios de reconocimiento.

(...), el artículo 124 del decreto 2649 de 1993, acerca de comprobantes de contabilidad, establece:

“Artículo 124. Comprobantes de contabilidad. Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.”

Dando respuesta a la pregunta formulada por la consultante, y teniendo en cuenta la que el título III del decreto 2649 de 1993 continua vigente, en nuestra opinión, y de acuerdo a la norma antes citada es válida la practica planteada en la consulta, siempre y cuando todos los documentos correspondan a un mismo periodo (mes) y quede registrado en debida forma el compromiso para con el proveedor, por parte de la sociedad que recibe el bien o servicio.

De acuerdo con la información suministrada por el consultante, este consejo comprende que: La entidad se dedica a la intermediación en la comercialización de minerales, para lo cual tiene como responsabilidad el actuar como agente retenedor de regalías, las cuales recaen sobre los extractores de minerales.

Ahora bien, el marco conceptual de las NIIF establece:

“Párrafo 4.4 (...) (b) 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 reconocerá la retención de regalías practicadas como un pasivo ya que cumple con la definición señalada anteriormente y no con la de gasto.

Ahora bien, como en el momento de la venta le practican la retención por regalías esta podrá compensar el valor registrado en el pasivo.

Es decir, esta actuara como una cuenta puente, tratamiento similar al del impuesto al valor agregado - IVA. (...)

Registro contable de Activos y Pasivos no reconocidos

Concepto	Pregunta
2016-0213	<i>¿Cuál es la manera como deben contabilizarse los pasivos omitidos que fueron normalizados mediante el pago del impuesto respectivo en el año 2015, para una entidad del grupo 2?</i> <i>¿Cómo se registran en el año en que se normalizan activos originados en la prestación de servicios en el exterior para una entidad del grupo 2?</i>

Respuesta

(...) En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, a continuación, le indicamos las referencias normativas que deben ser tenidas en cuenta para corregir errores de períodos anteriores originados por el no reconocimiento de partidas que cumplen las condiciones para ser reconocidas como activos o pasivos.

Los asuntos relacionados con los efectos que generan en las bases fiscales por el reconocimiento de estas partidas deberán ser consultados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

(...) Criterios para la contabilización de errores de períodos anteriores según el nuevo marco técnico del Grupo 2 (Decreto 2420 de 2015, Anexo 2).

La fecha de inicio de aplicación de este marco técnico es el 1 de enero de 2016, pero también deberá ser tenido en cuenta durante el período de transición al nuevo marco técnico normativo (enero 1 a Diciembre 31 de 2015) para la elaboración del estado de situación financiera de apertura y el primer estado de situación financiera y estado de resultados no comparado, que se elabora al inicio y final de este año, y que permite obtener la información comparativa que será incorporada en los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo, al 31 de Diciembre de 2016.

En este caso, la sección 10 de las NIIF Para Pymes aplicable a entidades clasificadas en el grupo 2, establece que **las omisiones en estados financieros de uno o más períodos anteriores** se consideran **errores de períodos anteriores**.

De acuerdo con los párrafos 10.19 a 10.23 de la Sección 10 de las NIIF Pymes, los errores se corrigen

- reconociendo la partida omitida aplicando la normatividad contable correspondiente (para el pasivo e ingreso omitidos y las contrapartidas correspondientes),
- Re expresando la información comparativa de los estados financieros hasta el momento en que se originó el error, si esto es practicable, si es impracticable la reexpresión hasta el momento del error, se hará hasta los periodos anteriores que sea posible hacer la reexpresión;
- haciendo las revelaciones especificadas en el párrafo 10.23 de la Sección 10 de la NIIF Pymes.

“Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores

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:

- estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y*
- podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.*

10.20 Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, supervisión o mala interpretación de hechos, así como 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. *Re expresando 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, Re expresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo.*

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa en un periodo específico de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad Re expresará 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).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

- a. *La naturaleza del error del periodo anterior.*
- b. *Para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros.*
- c. *En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información.*
- d. *Una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.*

*No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.”
(...)*

Registro contable de la distribución de utilidades

Concepto	Pregunta
2016-0625	<i>“Una sociedad SAS determinó en asamblea ordinaria que \$50.000.000.00 cincuenta millones de pesos de sus utilidades se utilizarán para comprar un bien inmueble que cuesta \$470.000.000.00 la diferencia será un préstamo asumido por los socios de la empresa.</i> <i>Mi pregunta es: ¿cómo disminuyo el patrimonio para que en el balance no aparezcan los \$50.000.000 que la asamblea ordenó utilizar para destinación de compra inmueble?</i> <i>La contabilidad normal es ingresos bancos los \$420.000.000.00 millones contra cuentas por pagar a socios 420.000.000.00. El desembolso del anticipo es cuentas por cobrar promesa compraventa \$50.000.000.00 contra bancos por \$50.000.000.000. Cuando se firma la escritura se paga la diferencia</i> <i>Débito propiedad planta y equipo por \$470.000.000</i> <i>Crédito cuenta por cobrar o anticipos por \$50.000.000.</i> <i>Crédito bancos por \$20.000.000.</i> <i>La parte que se destinó de las utilidades se debita utilidades por \$50.000.000.00, y destinación específica se acredita por 50.000.000.00 Pero el patrimonio sigue igual”</i>

Respuesta

(...) ¿Cómo disminuyo el patrimonio para que en el balance no aparezcan los \$50.000.000 que la asamblea ordenó utilizar para destinación de compra inmueble?

El patrimonio no debe disminuirse, y en consecuencia el patrimonio seguirá siendo igual ya que lo que se genera es una reclasificación de partidas patrimoniales.

La entidad deberá contabilizar una reserva con destinación específica, para lo cual hará

un débito a la cuenta de ganancias retenidas (utilidades del ejercicio o utilidades de ejercicios anteriores) y un crédito a la reserva para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

Esta reserva formará parte del patrimonio hasta la fecha en que la Junta de socios decida nuevamente reclasificarla a las utilidades retenidas, ya sea para ser distribuidas a los partícipes o asociados o para constituir una nueva reserva. (...)

Registros contables de los negocios de cuarta generación

Concepto	Pregunta
2016-0758	<i>“Listamos a continuación aquellos asuntos sobre los cuales el sector fiduciario considera pertinente la evaluación y concepto por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:</i> <i>1. Tratamiento contable de activos dependiendo de si son o no reversibles. (maquinaria, vehículos, casetas, etc.).</i> <i>a. ¿Cómo se amortiza en el tiempo el uso del bien?</i> <i>b. ¿La depreciación del bien se puede llevar al costo?</i> <i>2. De acuerdo con las características del contrato de concesión, surge el siguiente interrogante: utilizando la metodología de costos incurridos, ¿es viable incluir los costos por préstamos en la base para determinar el valor del activo financiero? La anterior pregunta se realiza tanto para el momento del reconocimiento inicial, como para la medición posterior.</i> <i>3. ¿La deuda subordinada del concesionario debe registrarse como patrimonio o como un pasivo en el fideicomiso? ¿si se registra como patrimonio, los intereses de dicha deuda se pueden registrar en el fideicomiso?</i> <i>4. Contabilización fondo rotatorio para compras para la construcción.</i> <i>5. ¿Debe ser la firma que ejerza la auditoría externa diferente a aquella que desarrolle la revisoría fiscal? Respecto del tema planteado en el presente numeral, nos permitimos confirmarle el recibo de una copia de la comunicación que el CTCP dirigió a la Agencia Nacional de Infraestructura. Sobre el particular, agradecemos su oportuno pronunciamiento desde la óptica del CTCP.”</i>

Respuesta

(...) En primer lugar debemos anotar que la CINIIF 12, cuyo texto completo está incorporado en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, establece los lineamientos para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios.

Esta interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados en los que la entidad del sector público controla o regula los servicios prestados con la infraestructura y sus precios, y además controla cualquier derecho residual sobre la infraestructura.

En esta interpretación se establecen los

principios generales para el reconocimiento y medición¹⁴ de las obligaciones y derechos relacionados con los acuerdos de concesión de servicios, específicamente sobre los siguientes temas: a) el tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura, b) el reconocimiento y medición de las contraprestaciones del acuerdo, c) los servicios de construcción y mejora, d) los servicios de operación; e) los costos por préstamos; f) el tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles, y, g) los criterios para la contabilización de los elementos proporcionados al operador por la concedente.

¹⁴ En la interpretación “SIC29”, incluida en el Decreto 2420 de 2015, se incorporan los requerimientos de revelaciones de los acuerdos de concesión de servicios.

En el siguiente cuadro se presenta un resumen de dichos requerimientos:

Tema	Tratamiento Contable	Párrafos
Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura:	<i>El operador no reconoce el activo como propiedad, planta y equipo, ya que se considera que el operador posee un derecho de acceso en lugar de un derecho de uso.</i>	CINIIF12.11
Reconocimiento y medición de las contraprestaciones del acuerdo	<i>En un contrato de concesión el operador actúa como un suministrador de servicios. Este construye o mejora la infraestructura, cuando presta servicios de construcción o mejora, y si presta servicios de operación, opera o mantiene el activo durante un tiempo especificado.</i> <i>En estos casos el operador debe medir y reconocer los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con lo establecido en la NIC 11 o NIC 18, según corresponda, y a partir del 1° de enero de 2018, de acuerdo con la NIIF 15.</i>	CINIIF12.12-13
Servicios de construcción o mejora: contraprestación entregada por la Concedente	<i>El operador debe reconocer la contraprestación por recibir del concedente por los servicios de construcción, como un activo financiero y / o un activo intangible.</i> <i>• El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que posea el derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso del activo (es decir, un débito a activos financieros y un crédito a ingresos durante la fase de construcción). Por ejemplo, si el concedente paga al operador una cantidad fija durante el plazo del acuerdo, el operador reconocerá un activo financiero.</i> <i>• El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que tenga el derecho a cobrar por el uso del activo (es decir, un débito a activos intangibles y un crédito a ingresos durante la fase de construcción). Por ejemplo, si el operador cobra y retiene los importes pagados por los usuarios en concepto de peaje, reconocerá un activo intangible correspondiente al derecho a cobrar esos importes de peajes.</i> <i>• Es posible que el operador reconozca tanto un activo financiero como un activo intangible. Por ejemplo, si el operador cobra y retiene los importes pagados por los usuarios en concepto de peaje, pero la concedente garantiza un nivel mínimo de ingresos, el operador reconocerá un activo financiero por el derecho a recibir efectivo hasta el importe mínimo garantizado, y un activo intangible equivalente al activo representado por el derecho a cobrar y retener el importe del peaje una vez sobrepasado ese importe.</i>	CINIIF12.14-19
Servicios de operación: obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada del servicio.	<i>El operador reconoce los ingresos y costos relacionados con los servicios de explotación de acuerdo con la NIC 18. A partir del 1° enero de 2018 de acuerdo con la NIIF 15.</i> <i>El operador reconocerá y valorará las obligaciones contractuales de restaurar el activo (por ejemplo, repavimentar una carretera) de acuerdo con la NIC 37.</i>	CINIIF12, 20-21
Costos por préstamos incurridos por el operador	<i>Los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como gastos en el período en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible, esto es un derecho a cobrar por los</i>	CINIIF 12-22

Tema	Tratamiento Contable	Párrafos
	servicios a los usuarios. En este caso los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción de acuerdo con lo establecido en la NIC 23.	
Valoración posterior de un activo financiero y un activo intangible	El operador contabiliza cualquier activo financiero de acuerdo con lo establecido en la NIC 32, la NIIF 7 y la NIIF 9. De acuerdo con estas normas, los activos financieros podrán clasificarse como: a) activos financieros al costo amortizado, o b) activos financieros al valor razonable con cambios en resultados. Cuando el importe debido por la concedente se contabilice como un activo financiero al costo amortizado, la entidad deberá calcular el interés que se reconoce en el estado de resultados utilizando el método de interés efectivo. El operador contabiliza cualquier activo intangible reconocido conforme a la NIC 38. No existen exenciones de los requerimientos de estas normas para el operador.	CINIIF 12.23-26
Elementos entregados al operador por la concedente.	Los elementos de la 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. Cuando la concedente proporcione otros elementos al operador para que los conserve o trate como este desee, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) si los activos forman parte de las contraprestaciones pagadas por la concedente como servicios, estas no deben ser tratadas como subvenciones del gobierno, en su lugar se contabilizan como parte del precio de la transacción y contabilizados según lo establecido en la NIC 11 o la NIC 18 según corresponda. A partir del 1° enero de 2018 de acuerdo con la NIIF 15. b) los activos recibidos son tratados como activos del operador, y son medidos al valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial; c) el operador debe reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.	CINIIF12-27

(...) En segundo lugar procedemos a dar algunos lineamientos, fundamentados en la CINIIF12, sobre las preguntas incluidas en su consulta.

Tratamiento contable de activos dependiendo de si son o no reversibles. (maquinaria, vehículos, casetas, etc.).

- ¿Cómo se amortiza en el tiempo el uso del bien?**
- ¿La depreciación del bien se puede llevar al costo?**

El operador debe distinguir los elementos “conservar o tratar” de la infraestructura objeto

de la concesión, ya que tendrá que reconocer ambas clases de elementos de modo diferente. El operador reconoce los elementos “conservar o tratar” como activos, mientras que no reconoce como activo la infraestructura pública existente de la concedente.

Cuando la concedente entrega al operador otros elementos que éste pueda conservar o vender según su criterio, y esos elementos son parte de la contraprestación por los servicios prestados, ellos deben ser contabilizados como activos. En este caso, el operador debe contabilizar inicialmente dichos elementos por su valor razonable, y reconocer

al mismo tiempo un pasivo que representa la obligación de prestar servicios en el futuro.

La CINIIF 12 señala que los elementos para “*conservar o tratar*” que la concedente entrega al operador como contraprestación por los servicios no son subvenciones del gobierno. La distinción es importante, ya que el operador reconocerá los elementos para “*conservar o tratar*” y las subvenciones oficiales de distintas maneras.

Por ejemplo, el operador podrá reconocer una subvención no monetaria a su valor razonable o a su valor nominal, mientras que debe reconocer inicialmente los elementos para “*conservar o tratar*” a su valor razonable.

En lo relacionado con la clasificación y medición posterior de los elementos que son contabilizados por el operador, dichos elementos deben ser tratados de acuerdo con las NIIF que sean aplicables.

De acuerdo con las características del contrato de concesión, surge el siguiente interrogante: ¿utilizando la metodología de costos incurridos es viable incluir los costos por préstamos en la base para determinar el valor del activo financiero? La anterior pregunta se realiza tanto para el momento del reconocimiento inicial, como para la medición posterior.

(...) 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 financieros 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.

¿La deuda subordinada del concesionario debe registrarse como patrimonio o como un pasivo en el fideicomiso? ¿si se registra como patrimonio, los intereses de dicha deuda se pueden registrar en el fideicomiso?

Cuando el patrimonio autónomo cumpla las condiciones para ser considerado como una entidad que informa, y elabore estados financieros de propósito general, para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la deuda subordinada, se tendrá en cuenta lo establecido en las normas sobre instrumentos financieros, que forman parte del anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 (NIC 23, NIC32, NIIF 7 y NIIF9).

Estos requerimientos también pueden ser aplicados en los informes financieros de propósito especial que son elaborados por requerimientos de alguna autoridad o de forma voluntaria.

Al aplicar estos marcos normativos se deberá tener en cuenta que las condiciones contractuales entre el concesionario y los bancos que otorgan los préstamos, pueden diferir de las condiciones establecidas en el contrato de fiducia, mediante el cual se controlan y gestionan estos fondos.

En consecuencia, la contabilización de los recursos de préstamos que el concesionario transfiere al patrimonio autónomo, dependerá de las condiciones establecidas en el contrato de concesión, y de los derechos que el operador mantiene sobre dicho patrimonio.

Contabilización del fondo rotatorio para compras para la construcción.

En relación con esta pregunta no se suministran elementos suficientes para determinar su adecuada contabilización. Sin embargo, cabe mencionar que cuando una entidad constituya un fondo con destinación específica, los recursos que van a ser utilizados, por ejemplo, en compras para la construcción, deben ser reclasificados a una cuenta de efectivo especial. De esta forma se pueden separar partidas de efectivo que tienen restricciones de otras que son de libre disponibilidad.

¿Debe ser la firma que ejerza la auditoría externa diferente a aquella que desarrolle la revisoría fiscal?

En opinión de este Consejo, se entiende que la revisoría fiscal, debidamente ejercida, tiene un alcance superior al de una auditoría sobre estados financieros, por lo cual no es necesario recurrir a una segunda opinión.

Adicionalmente, a partir del 1 de enero de 2016, los revisores fiscales de las entidades del Grupo 1 y de las empresas grandes en Colombia, están obligados a aplicar la totalidad de las normas de aseguramiento que están contenidas en los decretos antes

mencionadas; este marco normativo es el mismo que aplicaría un auditor externo en Colombia, por lo que es redundante exigir en los acuerdos contractuales la opinión del revisor fiscal y del auditor externo.

Por lo anterior, para este Consejo, no hay ningún valor agregado en esta exigencia, máxime cuando una auditoría financiera no realiza ningún procedimiento adicional al que efectúa el revisor fiscal.

Por otro lado, esta exigencia implica un desconocimiento del rol del revisor fiscal como asegurador de la información financiera, del cumplimiento legal y del control interno de las entidades a las que presta sus servicios.

Además de lo anterior, esta exigencia genera costos adicionales a los proyectos, que en nuestra opinión no tienen una justificación en términos de la seguridad que puedan aportar sobre el desempeño de los proyectos, dado que tanto el Revisor Fiscal como el Auditor Externo proporcionan una seguridad razonable (alta pero no absoluta).

Anexamos para su información copia de la comunicación remitida por este Consejo a la Agencia Nacional de la Infraestructura y de la respuesta que fue emitida por esta entidad en el mes de octubre de 2016. (...)

Registros de proveedores y caja menor

Concepto	Pregunta
2016-0848	<i>“Respetados señores, comedidamente solicito el favor de orientarme sobre la siguiente inquietud, respecto de la contabilización bajo norma local y también bajo norma internacional de los siguientes eventos:</i> <i>Existiendo una cuenta por pagar a un proveedor, se registra esta deuda en la cuenta 2205 según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993, si se entrega a este proveedor un cheque posfechado, que registro contable se debe realizar: a) Un registro en cuentas de orden y cuando sea cobrado el cheque se cancela el saldo de la cuenta 2205. b) Se cancela la cuenta 2205 y se realiza un nuevo registro en la cuenta 21, bajo la premisa que pasa a ser una deuda financiera.</i> <i>Cuando se establece un fondo para caja menor: a) Se registra un débito en la cuenta 110510 Cajas Menores, según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 y los gastos y reembolsos se llevan a esta misma cuenta. b) Se registra un débito en la cuenta 110510 Cajas Menores, según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 y adicionalmente generar una cuenta por cobrar al Responsable (1380, toda vez que, aunque la entidad tiene a disponibilidad los recursos, éstos están bajo la custodia y responsabilidad de un tercero) y en contrapartida una cuenta por pagar (2380) para realizar allí el manejo de los reembolsos”</i>

Respuesta

(...) Así mismo, es importante resaltar que los Decretos 2649 y 2650 de 1993, han quedado sin vigencia con la entrada de los nuevos marcos normativos contenidos en el Decreto 2420 de 2015 y el Decreto 2496 de 2015.

Existiendo una cuenta por pagar a un proveedor, se registra esta deuda en la cuenta 2205 según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993, si se entrega a este proveedor un cheque posfechado, que registro contable se debe realizar:

a) Un registro en cuentas de orden y cuando sea cobrado el cheque se cancela el saldo de la cuenta 2205.

b) Se cancela la cuenta 2205 y se realiza un nuevo registro en la cuenta 21, bajo la premisa que pasa a ser una deuda financiera.

Decreto 2649 de 1993

Al entregar un cheque posfechado a un proveedor, lo que se entrega es una garantía de pago, por ende, el pago al proveedor solo se dará en la fecha en que el cheque se encuentre disponible para su cobro, por lo tanto, bajo DR. 2649 la entrega del cheque posfechado se registraría en las cuentas de orden, registró que sería reversado cuando

sea exigible el cobro del cheque. Cuando el cheque se encuentre disponible para su pago, se cancelaría la cuenta por pagar a proveedores y se afectaría la cuenta de efectivo en cuentas corrientes.

NIIF PYMES

La expedición de un cheque posfechado no extingue la obligación y en consecuencia no procede la baja en cuenta de las cuentas por pagar a proveedores.

Además de lo anterior, la entidad deberá efectuar las revelaciones necesarias sobre los cheques posfechados emitidos por la entidad, y que representan una garantía de pago para sus proveedores.

El párrafo 11. 36 de la NIIF para Pymes establece lo siguiente en relación con la baja en cuenta de un pasivo Financiero:

“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”.

Invitamos al peticionario a consultar el siguiente enlace, relacionado con el material

de entrenamiento <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Training-material.aspx>, en la sección 11, en el ejemplo ilustrativo 30, que establece:

“Una entidad recibe un cheque por correo enviado por uno de sus clientes para liquidar el saldo pendiente de tal cliente.

El cheque (un tipo de letra de cambio) es una orden escrita y emitida por el cliente que le indica al banco entregar dinero a la entidad. En la práctica, es poco probable que una entidad registre un cheque recibido como un activo financiero individual salvo que la entidad posea un importe significativo de cheques pendientes de cobro (por ejemplo, cheques con fecha posterior).

En lugar de esto, la entidad puede continuar exhibiendo el importe en cuentas comerciales por cobrar hasta liquidar el cheque y contar con el efectivo. Al liquidarlo, la entidad debitaría efectivo y acreditaría cuentas comerciales por cobrar, por el importe en cuestión.

De manera alternativa, la entidad puede elegir debitar el efectivo contra recibo del cheque. Cualquier cheque que se haya recibido, pero no se haya cobrado antes del final del periodo, sería entonces una partida pendiente en la conciliación bancaria y se reclasificaría como una cuenta por cobrar.”

Cuando se establece un fondo para caja menor: a) Se registra un débito en la cuenta 110510 Cajas Menores, según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 y los gastos y reembolsos se llevan a esta misma cuenta. b) Se registra un débito en la cuenta 110510 Cajas Menores, según lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 y adicionalmente generar una cuenta por cobrar al Responsable

(1380, toda vez que, aunque la entidad tiene a disponibilidad los recursos, éstos están bajo la custodia y responsabilidad de un tercero) y en contrapartida una cuenta por pagar (2380) para realizar allí el manejo de los reembolsos.

Decreto 2649 de 1993

La cuenta de caja menor solo tiene la posibilidad de cuatro movimientos, 1) Creación del fondo de caja menor, 2) Aumento del fondo de caja menor, 3) Disminución del fondo de caja menor 4) Eliminación del fondo de caja menor.

Los pagos que se hagan a través de caja menor, usualmente están relacionados con gastos, por ende, los pagos no afectan la cuenta contable de fondo de caja menor, estos generalmente afectan gastos a los que se refieren los pagos y la cuenta por pagar que está en cabeza del responsable del fondo. Una vez se dé el reembolso del fondo, se disminuirá la cuenta por pagar y el efectivo que se haya usado para pago de este.

NIIF PYMES

Bajo NIIF Pymes, el efectivo se considera un activo financiero (NIIF Pymes sección 11 párrafo 11.8 a), y los fondos de caja menor hacen parte del efectivo.

Los pagos que se hagan a través de caja menor que se soportan en un reembolso de caja menor, usualmente están relacionados con gastos y tendrán un tratamiento de gastos/pasivo financiero, solo que en este caso el responsable del pasivo será quien tenga la caja menor a cargo. (...)

Registro de retenciones en la fuente – Unión temporal

Concepto	Pregunta
2016-0874	<i>“La empresa para la cual trabajo hace parte de una UNION TEMPORAL, en desarrollo de un contrato de venta de bienes, el cliente le practico a la UT, retenciones en la fuente, como las UT no son responsables del impuesto a la renta y como tal no presentan declaración de renta, las normas tributarias dicen que la retención que le practican a la UT, debe ser descontada por los miembros de la UT en proporción la participación que cada uno de ellos tenga en la UT, la pregunta es cómo ingreso o contabilizo esa retención en los miembros de la UT para que puede ser tomada en cuenta en la renta de los miembros de la UT.”</i>

Respuesta

(...) El artículo 7 de la ley 80 de 1993 - Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, definió las uniones temporales de la siguiente manera:

“Unión Temporal:

Quando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

parágrafo 1. Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará el consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad”.

Así las cosas, las uniones temporales como contrato, no están reguladas por la ley, pero podría enmarcarse dentro de lo que se denomina *“contrato de colaboración empresarial”*.

Lo anterior, porque es un acuerdo de voluntades destinado a producir derechos y obligaciones (contrato) por medio del cual sus partes buscan mutua ayuda para obtener un fin común.

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre los efectos fiscales que se generan por la retención en la fuente en un contrato de ventas a través de una Unión Temporal.

Por lo anterior, la respuesta de este Consejo a su consulta solo puede ser utilizada para determinar los efectos contables. Cualquier pronunciamiento sobre los efectos fiscales debe ser dado por la Unidad Administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian).

Contablemente, en opinión de este Consejo es conveniente que las uniones temporales lleven contabilidad en forma independiente de sus miembros, donde se discriminen los movimientos de cada integrante de la unión temporal, lo cual les permite a los administradores y a miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias.

De acuerdo con lo anterior, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión y considerando que el registro contable corresponde a uno de los partícipes las retenciones practicadas a la unión temporal deberán reconocerse como un anticipo de impuestos (cuenta activa), que posteriormente mediante la certificación expedida, el otro partícipe podrá deducir dichas retenciones en la declaración correspondiente. (...)

Reinversión de excedentes en NIIF

Concepto	Pregunta																								
2016-0130	<i>“(…) las Entidades sin Ánimo de Lucro contribuyentes del régimen tributario especial, (...), reinvierten sus beneficios netos en programas que desarrollen su objeto social. Con el objetivo de que dichos beneficios sean exentos del Impuesto sobre la Renta</i> <i>Las asignaciones permanentes aprobadas por la Junta Directiva (...), provenientes de los excedentes al cierre del ejercicio, son ejecutadas dentro de los plazos autorizados y cumpliendo con todas las condiciones legislativas, reglamentarias y normativas que rigen a las Entidades sin ánimo de Lucro</i> <i>Con anterioridad al cumplimiento de la ley 1314 de 2009, los excedentes presentados a la Junta Directiva (...) como proyecto de reinversión, se tomaban en base al beneficio neto resultante de la Contabilidad bajo PCGA (...), y se lleva control contable en el patrimonio como una reserva para los programas aprobados (...).</i> <i>Con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera a partir del año de transición 2014 para el Grupo de NIIF plenas, la ejecución de los proyectos no constituye para la entidad una disminución patrimonial, y se debe reconocer en la propiedad, planta y equipo y/o en el estado de Resultado Integral, de la siguiente manera:</i> <table><tr><td><i>Proyecto</i></td><td><i>Reconocimiento</i></td></tr><tr><td><i>Adquisición de atracciones</i></td><td><i>En balance – pro-planta y equipo</i></td></tr><tr><td><i>Proyectos culturales</i></td><td><i>En resultados – Gasto</i></td></tr><tr><td><i>Inversión en obras civiles y mejoras</i></td><td><i>En Balance - pro-planta y equipo</i></td></tr><tr><td><i>Concepción, construcción, diseño,</i></td><td><i>En resultados – Gasto</i></td></tr><tr><td><i>Mantenimiento de Parques públicos</i></td><td><i>En resultados – Gasto</i></td></tr></table> <i>Con fundamento en las anteriores consideraciones, nos permitimos solicitar su concepto, para las siguientes consultas específicas:</i> <i>De presentarse el proyecto de reinversión de excedentes con el Beneficio Neto resultante de las Bases Fiscales (en el ejemplo \$1.800.00), al realizar el registro contable de la reserva aprobada en la contabilidad, se presentará (sic) un desequilibrio (en el ejemplo de \$800.000), ya que el Beneficio Neto bajo NIIF (en el ejemplo \$1.000.000) fue inferior al que se va a reconocer en la reserva, así:</i> <i>Ejemplo</i> <table><tr><td><i>Beneficio Neto NIIF</i></td><td><i>1.000.000</i></td><td></td></tr><tr><td><i>Beneficio Neto Bases Fiscales</i></td><td><i>1.800.000</i></td><td></td></tr><tr><td><i>3605 utilidad del ejercicio (NIIF)</i></td><td><i>1.000.000</i></td><td></td></tr><tr><td><i>3305 reserva para reinversión (Bases Fiscales)</i></td><td></td><td><i>1.800.000</i></td></tr></table> <i>Como se refleja en el anterior ejemplo básico, no habría un registro de la diferencia encontrada (\$800.000), ¿cuál sería la contrapartida?</i> <i>Teniendo en cuenta el anterior ejemplo, se presentar un decremento a largo plazo en el patrimonio de la Corporación, ya que arroja excedentes contables bajo NIIF por \$1.000.000 pero se va a castigar el resultado con \$1.800.000 con cargo al gasto</i>	<i>Proyecto</i>	<i>Reconocimiento</i>	<i>Adquisición de atracciones</i>	<i>En balance – pro-planta y equipo</i>	<i>Proyectos culturales</i>	<i>En resultados – Gasto</i>	<i>Inversión en obras civiles y mejoras</i>	<i>En Balance - pro-planta y equipo</i>	<i>Concepción, construcción, diseño,</i>	<i>En resultados – Gasto</i>	<i>Mantenimiento de Parques públicos</i>	<i>En resultados – Gasto</i>	<i>Beneficio Neto NIIF</i>	<i>1.000.000</i>		<i>Beneficio Neto Bases Fiscales</i>	<i>1.800.000</i>		<i>3605 utilidad del ejercicio (NIIF)</i>	<i>1.000.000</i>		<i>3305 reserva para reinversión (Bases Fiscales)</i>		<i>1.800.000</i>
<i>Proyecto</i>	<i>Reconocimiento</i>																								
<i>Adquisición de atracciones</i>	<i>En balance – pro-planta y equipo</i>																								
<i>Proyectos culturales</i>	<i>En resultados – Gasto</i>																								
<i>Inversión en obras civiles y mejoras</i>	<i>En Balance - pro-planta y equipo</i>																								
<i>Concepción, construcción, diseño,</i>	<i>En resultados – Gasto</i>																								
<i>Mantenimiento de Parques públicos</i>	<i>En resultados – Gasto</i>																								
<i>Beneficio Neto NIIF</i>	<i>1.000.000</i>																								
<i>Beneficio Neto Bases Fiscales</i>	<i>1.800.000</i>																								
<i>3605 utilidad del ejercicio (NIIF)</i>	<i>1.000.000</i>																								
<i>3305 reserva para reinversión (Bases Fiscales)</i>		<i>1.800.000</i>																							

Concepto	Pregunta
	<i>respectivo y vía depreciación por la ejecución de los proyectos presentados ante la Junta Directiva. ¿Cuál sería el tratamiento contable adecuado para reflejar la realidad de la Reinversión de excedentes sin causar un decremento en el patrimonio de la Corporación?”</i>

Respuesta

(...) En primer término, el CTCP considera necesario advertir que el presente concepto no entra a evaluar si el tratamiento como activo o como gasto que Corparques le está dando a sus erogaciones en desarrollo de su objeto social es apropiado o no, puesto que hay también allí diversos factores que deben tenerse en cuenta y sobre los cuales desconocemos las circunstancias.

En segundo lugar, y entrando en materia, es importante aclarar el concepto de “base fiscal”, referido en el artículo 165 del Estatuto Tributario, el cual se encuentra definido en el párrafo 5 de la NIC 12 como sigue:

“La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.”

Este concepto es fundamental para aplicar el método del pasivo basado en el balance (ver NIC 12.IN2), puesto que este método busca establecer el impuesto diferido a partir de las diferencias temporarias que se presenten entre las bases fiscales de los activos y los pasivos y los saldos contables.

Por consiguiente, el concepto de base fiscal no es aplicable a partidas residuales (ver NIC 12.21), como ocurre con las partidas patrimoniales, entre ellas, el resultado del ejercicio.

Considerando lo anterior, no puede establecerse una diferencia entre cálculos de excedentes bajo “bases fiscales” y bajo el marco técnico normativo aplicable, sino entre el marco técnico anterior y el nuevo.

Aclarado esto, es necesario entonces recurrir a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 1.1.1.3 del Decreto 2420 de 2015, que establece:

“Últimos estados financieros conforme a los decretos 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 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”.

Por consiguiente, los excedentes con efectos legales en 2014, son los generados por la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y los del año 2015, en el caso de los grupos 1 y 3, los arrojados por la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

Por esta razón es que en repetidas ocasiones el CTCP ha advertido sobre el especial cuidado que debe tenerse con la utilización de los resultados arrojados en el último periodo de aplicación de la normatividad anterior, puesto que disponer de resultados que resulten superiores a los generados por la aplicación del nuevo marco técnico, puede conducir a la ocurrencia de pérdidas al presentar los primeros estados financieros de acuerdo con la nueva normatividad, que tendrían que ser enjugadas con reservas o con resultados de periodos posteriores.

Teniendo en cuenta todo lo anotado, el tratamiento contable de los excedentes depende entonces del año en que se encuentre la entidad. Si el caso es el anotado en el punto 2 de la consulta, una vez aprobada la constitución de la reserva con destinación específica por parte del máximo órgano social, en opinión de este Consejo se deben realizar los siguientes registros en el año 2015:

Excedentes del año 2014

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio	1.000.000	
Reservas con destinación específica		1.800.000
Resultados Acumulados	800.000	
Efectivo – Fondos restringidos	1.800.000	



Excedentes del año 2014

Cuenta	Debe	Haber
Efectivo o equivalentes de efectivo		1.800.000

Cuando se adquiere el activo o se incurre en el gasto:

Cuenta	Debe	Haber
Activo o Gasto	1.800.000	
Efectivo – Fondos restringidos		1.800.000

Luego de la adquisición del activo o de realizado el gasto, el fondo queda a disposición del máximo órgano social, luego de enjugar la pérdida del periodo anterior.

Cuenta	Debe	Haber
Reservas con destinación específica	1.800.000	
Resultados acumulados – pérdidas de periodos anteriores		800.000
Resultados Acumulados o el rubro correspondiente		1.000.000

En el año 2015, la base de apropiación puede ser solo la procedente de la aplicación del nuevo marco técnico, porque como ya se explicó, no es aplicable del concepto de “base fiscal” a los excedentes y, por consiguiente, cualquier apropiación debe efectuarse solamente con referencia a los resultados provenientes de la base contable vigente, que son las NIIF completas para el Grupo 1.

En estas circunstancias, el registro contable en el año 2016, suponiendo un resultado de \$1.000.000 sería:

Excedentes del año 2015

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio	1.000.000	
Reservas con destinación específica		1.000.000
Efectivo – Fondos restringidos	1.000.000	
Efectivo o equivalentes de efectivo		1.000.000

(...)

Responsabilidad de Centro de Servicios Compartidos en el exterior

Concepto	Pregunta
2016-0340	<i>"Hay compañías multinacionales que constituyen empresas en Colombia, pero el manejo de la contabilidad lo realizan mediante un centro de servicios compartidos ubicado en el exterior.</i> <i>En el caso antes mencionado el contador local de nacionalidad colombiana se ubica en nuestro país, pero todas las políticas contables, así como los registros contables y archivo de documentos soporte de la contabilidad, se hacen y se manejan bajo el criterio que dicta el centro de servicios compartidos en el exterior.</i> <i>1. En el caso antes mencionado que responsabilidad tiene el contador colombiano sobre la contabilidad y que riesgos asume el contador colombiano al adherirse a los manejos y políticas de la matriz, le cabe alguna responsabilidad al personal del centro de servicios compartidos ubicado en el exterior por errores y omisiones a la normatividad.</i> <i>2. Es legal que el personal si el conocimiento pertinente de la normatividad Colombia, desarrolle labores contables para empresas en Colombia desde el exterior, ya que el artículo segundo de la Ley 43 de 1990 Parágrafo 1 dice, que los contadores públicos y sociedades de contadores públicos debidamente registrados en Colombia son los que están facultados para contratar servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y que tales servicios deben ser prestados por contadores públicos o bajo su responsabilidad.</i> <i>3. Igualmente es válido que la contabilidad sea auditada en calidad de Revisoría Fiscal por una firma de auditoría del exterior en la ubicación del País en el extranjero donde está ubicado el centro de servicios compartidos y que dichos papeles de trabajo elaborados en el exterior sean el Insumo de una empresa filial de los auditores ubicada en Colombia para el desarrollo de la Revisoría Fiscal y la respectiva emisión del Dictamen."</i>

Respuesta

(...) Los numerales 3 y 4 del artículo 8 de la Ley 43 de 1990, acerca del ejercicio de la profesión, establecen:

"Artículo 8. De las normas que deben observar los Contadores Públicos. Los Contadores Públicos están obligados a: (...)

3. Cumplir las normas legales vigentes, así como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión.

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

Así mismo, los numerales 320.1 y 320.2 de la Sección 320 Preparación y presentación de Información, del anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, enuncian:

"SECCIÓN 320 Preparación y presentación información

320.1 Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que se puede publicar o ser utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan.

Dicha información puede incluir información financiera o de gestión, por ejemplo, previsiones y presupuestos, estados financieros, comentarios y análisis de la dirección, y la carta de manifestaciones de la dirección proporcionada a los auditores en el curso de la auditoría de los estados financieros de la entidad.

El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente y de conformidad con las normas profesionales aplicables con el fin de que la información sea inteligible en su contexto.

320.2 El profesional de la contabilidad en la empresa, cuando sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para



la que trabaja, se satisfará de que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.”

Así mismo, en la Ley 222 de 1995, establece:

*“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”. Resaltado fuera de texto.*

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 primera pregunta, planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la responsabilidad respecto a la generación de información ajustada a los nuevos marcos técnicos normativos, aun cuando el centro de servicios compartidos aplique los lineamientos y políticas de la matriz, será única y exclusivamente del contador público colombiano que firme y responda por dicha información.

Respecto a su segunda pregunta, en nuestra opinión, independientemente de quien elabore los estados financieros de propósito general, bien sea el centro de servicios compartidos en el exterior o el contador público colombiano, dicha información debe cumplir con todos los lineamientos definidos en los nuevos marcos técnicos normativos en Colombia, y deben estar debidamente supervisados por el



contador público quién firma los estados financieros.

Lo anterior ratifica la responsabilidad del Representante Legal y del Contador Público en Colombia, al momento de la firma de la certificación de los estados financieros.

Por tanto, en caso de que la información remitida por el centro de servicios compartidos no cumpla con todos los requisitos exigidos en los nuevos marcos técnicos normativos en Colombia, será responsabilidad del Contador Público efectuar los ajustes necesarios para el cumplimiento de dichos lineamientos, antes de proceder a la firma de los mismos.

Acerca de su tercera pregunta, los numerales 42 y 43 de la NIA 600, incluida en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, acerca de la Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, establece:

“Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

42. El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (...). El equipo del encargo del grupo:

(a) *Discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente o con la dirección del grupo; y*

(b) *determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente (...)*

43. *Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.”*

Así las cosas, el revisor fiscal en Colombia podrá considerar el material desarrollado por la firma de auditoría del exterior como parte del trabajo de un componente, siempre y cuando el Revisor Fiscal en Colombia evalúe la documentación y comunicación del auditor externo del centro de servicios compartidos, entre los cuales se encuentra la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría.

Sin embargo, dicha situación no impide que el revisor fiscal en Colombia pueda desarrollar sus propias pruebas de auditoría, las cuales pueda utilizar como base o complemento para la generación de la opinión de los estados financieros objeto de evaluación. (...)

Revalorización del Patrimonio

Concepto	Pregunta
2016-0201	¿Una sociedad (...) que tiene aportes en una Cooperativa como debe realizar la contabilización de la Revalorización de aportes que le es certificada por la cooperativa?”

Respuesta

(...) De acuerdo con lo normado en el párrafo 11.3 de la NIIF para las PYMES

“Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra.”

Ahora bien, dado que la naturaleza de los aportes en las cooperativas cumplen con la definición de instrumento financiero deberán medirse y reconocerse de acuerdo con lo establecido en la sección 11 de la NIIF para las PYMES, es decir, se medirá en el reconocimiento inicial al precio de la transacción. .

Ahora bien, para evaluar el valor razonable de los instrumentos financieros debemos analizar los siguientes párrafos de la norma:

Valor razonable

Párrafo 11.27 *“Una entidad utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable de un activo:*

(a) La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico (o un activo similar) en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.

(b) Cuando no están disponibles precios cotizados, el precio en un acuerdo de venta vinculante o en una transacción reciente para un activo idéntico (o activo similar) en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas proporciona evidencia del valor razonable.

Sin embargo, este precio puede no ser una buena estimación del valor razonable si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas o un periodo de tiempo significativo entre la fecha del acuerdo de venta vinculante, o la transacción, y la fecha de medición.

Si la entidad puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o una venta urgente), después ese precio se ajusta.

(c) Si el mercado para el activo no está activo y cualquier acuerdo de venta vinculante o las transacciones recientes de un activo idéntico (o un activo similar) por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando otra técnica de valoración.

El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.”

Por lo anterior, la revalorización de los aportes en las cooperativas no cumple con la definición de valor razonable y por tal razón solo podrán medirse posteriormente bajo el modelo del costo (costo menos deterioro), lo cual implica el no reconocimiento de la revalorización, en cuyo caso, la entidad podrá revelar en sus notas a los estados financieros el valor de la revalorización de aportes. (...)

Revisor Fiscal - Firma de dictamen

Concepto	Pregunta
2016-0308	<i>"(...) Desde el mes de abril de 2015, soy la revisora fiscal de un Fondo de Empleados, solo hasta el día 24 de noviembre de 2015, el contador entregó información contable parcial (con corte al 30 de junio de 2015) para hacer mi auditoría correspondiente.</i> <i>De dicha auditoría elaboré un informe en el cual se especificaban los registros que debían ser corregidos o de los cuales necesitaba aclaración por parte del contador por lo cual le solicité una reunión, solicitud que no tuvo respuesta. Del informe son conocedoras la Gerente y la Junta del Fondo.</i> <i>El día 8 de febrero de 2016, recibí un Balance General y un Estado de Resultados de prueba con corte a junio de 2015, el cual no revise en detalle, ya que las cifras no correspondían a la realidad económica de la empresa.</i> <i>El día 30 de marzo de 2016, un día antes de la Asamblea Ordinaria, recibí por parte del contador un Balance y Estado de Resultados, sin notas y sin los demás estados financieros, y el contador quería que fueran presentados en la Asamblea (Sin revisión por parte de la revisoría ni de la gerencia), a lo cual la presidente de la junta se opuso.</i> <i>Por mi parte, entregue una abstención de dictamen sobre los Estados financieros por el año 2015. Adicionalmente, no hay dictamen del revisor fiscal anterior por el año 2014.</i> <i>Durante todo el año, informe a la junta mi preocupación por no tener la información contable.</i> <i>Preguntas: ¿Con mi abstención de dictamen y los demás informes enviados durante el transcurso del año en donde hacía énfasis en el atraso en la información contable, protejo mi labor desempeñada en el Fondo?</i> <i>En este momento estoy haciendo la revisión de la información contable al 31 de diciembre de 2015, y se citara a asamblea extraordinaria para la aprobación de estos, ¿debo emitir otro dictamen, y hacer referencia de que ya me había abstenido anteriormente?</i> <i>Ya que el dictamen que se hace es comparativo (año 2015 y 2014) ¿Como debo emitirlo si no tengo dictamen del revisor fiscal anterior?"</i>

Respuesta

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

Es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2015, basado en los principios de contabilidad establecidos en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 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, los numerales 16 y 17 de la NIA 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 la administración no ha realizado una adecuada gestión 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. Funciones del Revisor Fiscal. 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;”

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, planteada por la consultante, en nuestra opinión, la responsabilidad del revisor fiscal estará libre de cualquier tipo de riesgo siempre y cuando sus actuaciones se encuentren enmarcadas dentro de los lineamientos normativos y tipos de informes antes citados.

Respecto a su segunda y tercera pregunta, en nuestra opinión, la revisión de la información contable correspondiente al año 2015, incluye la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, tal como lo establece el numeral 5° de la NIA 250, respecto a la responsabilidad del auditor, y todo lo anterior debe quedar plasmado en el correspondiente dictamen, el cual debe incluir las situaciones que se presentaron respecto a la imposibilidad de una revisión inicial.

Dado que el balance al 31 de diciembre de 2014 no fue auditado, el Revisor Fiscal, efectuará una declaración explícita en el dictamen en su párrafo introductorio, en el cual indicará *“los estados financieros terminados en 31 de diciembre de 2014 no fueron auditados”*, sin perjuicio que aplique los requerimientos de la NIA 510 saldos iniciales (...)

Revisor Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016 - 0649	<i>"Buen día, quisiera consultar la obligatoriedad de llevar Revisoría Fiscal en la siguiente situación:</i> <i>Organización: ONG extranjera (Organización No Gubernamental – Sin Ánimo de Lucro, desarrollo de actividades de tratamiento de información)</i> <i>Es una sucursal de sociedad extranjera cuya matriz se encuentra en Estados Unidos. Es una ONG (perteneciente al grupo de las ESAL, pero no está bajo supervisión de la Supersolidaria). Se está reactivando y en lo corrido de 2016 no supera topes de activos.</i> <i>¿Quisiera saber el sustento normativo que le aplica a este tipo de organizaciones para validar y la respectiva validación si tiene o no la obligación de llevar Revisoría Fiscal?"</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo anterior, los valores de activos brutos y/o ingresos brutos que deben tenerse en cuenta para la determinación de la obligación a nombrar el Revisor Fiscal, en las sociedades comerciales es el siguiente:

Obligación de tener revisor fiscal	Activos brutos que sean o excedan de: (dic. 31 del año anterior)	Ingresos brutos que sean o excedan de: (durante el año anterior)
Para el año 2015	3.080.000.000	1.848.000.000
Para el año 2016	3.221.750.000	1.933.050.000

El Artículo 1° del Decreto 2020 de 2009, establece:

"Artículo 1°. De acuerdo con lo establecido por el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, la Sociedad por Acciones Simplificada únicamente estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando (i) reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el párrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o (ii) cuando otra ley especial así lo exija."

Adicionalmente, el Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 2, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la

aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encontraban en etapa de transición, entendiéndose esta fase como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.

Así mismo, durante este periodo de transición todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígase

Decretos 2649 y 2650 de 1993. Sin embargo, en la norma antes citada, se establece que durante el año 2015 se debía elaborar un Estado de Situación Financiera de apertura al inicio del periodo, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del periodo, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de Diciembre 31 de 2016.

Cabe aclarar que dicho Estado de Situación Financiera de Apertura no tiene efectos legales y no es publicable para la vigencia 2015, pero dicha condición cambia a partir de la vigencia 2016.

Adicionalmente, para el caso de las ESAL, El párrafo del artículo 207 del Código de comercio, el cual establece:

“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.”

En octubre de 2015, el CTCP emitió la Orientación Técnica No. 14 – *Entidades Sin Ánimo de Lucro, (...)* En el documento antes citado, se establecen la obligatoriedad de revisor fiscal o referencias normativas a esta figura, así:

NORMA	DESCRIPCIÓN
Art. 48 Ley 21 de 1982	Obligatoriedad de revisoría fiscal para cajas de compensación familiar
Art. 38 Ley 79 de 1988	Obligatoriedad de revisoría fiscal en las cooperativas
Art. 12 Dec. 1333 de 1989	Obligatoriedad de revisoría fiscal en las precooperativas
Art. 9 Dec. 1480 de 1989	Obligatoriedad de revisoría fiscal en las asociaciones mutuales
Arts. 5°, 8° 28, 30, 35, 41 DL 1481 de 1989	Referencias a la revisoría fiscal en fondos de empleados
Art. 20 Dec. 1482 de 1989	Obligatoriedad de revisoría fiscal para administraciones cooperativas

NORMA	DESCRIPCIÓN
Arts. 2°, 3° y 5° Decreto 1529 de 1990	Obligatoriedad de revisoría fiscal en asociaciones, corporaciones y fundaciones
Art. 21 DL 1228 de 1995	Obligatoriedad de revisoría fiscal organismos deportivos
Art. 56 Ley 675 de 2001	Obligatoriedad de revisoría fiscal para conjuntos de uso comercial o mixto

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión y basados en la normatividad antes citada, invitamos al consultante a revisar los montos correspondientes a activos e ingresos brutos del año inmediatamente anterior, registrados en los estados financieros elaborados bajo los marcos técnicos normativos vigentes a esa fecha con el fin de constatar si dicha Sociedad cumple los lineamientos antes citados y de esta forma está obligada a tener revisor fiscal.

Así mismo, le recomendamos revisar los estatutos de la entidad donde puede estar establecido el tener dicha figura para la Organización.

Adicionalmente, dependiendo del tipo de entidad sin ánimo de lucro, se deberá cumplir con el requerimiento de tener Revisor Fiscal si el marco normativo aplicable a la entidad así lo exige.

Para los casos en los cuales no sea obligatoria la figura de Revisor Fiscal, se podrá tener Revisor Fiscal potestativo, quien desarrollará las funciones establecidas en los estatutos de la Sociedad y con la particularidad que dicho cargo también podrá ser ejecutado por un profesional diferente a contador público, pero en dichos casos, no podrá certificar estados financieros. (...)

Revisor Fiscal - nombramiento

Concepto	Pregunta
2016 – 0696	<i>“Hago parte del Consejo de Administración de una Copropiedad en la ciudad de Medellín. Nos informan, que los servicios de Revisoría Fiscal, si bien estos son designados por la Asamblea General mediante votación, su contratación no se debe hacer con una persona natural sino con una persona jurídica. De ser cierto esto, por favor informarme la norma o cual debemos estar sujetos para su aplicación.</i> <i>Agradecería su pronta y diligente respuesta, dado que tenemos esta incertidumbre y se debe resolver prontamente, por manejos contractuales erráticos por parte de la señora Revisora Fiscal.”</i>

Respuesta

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

El artículo 2 de la Ley 43 de 1990, referente a la profesión de Contador Público, establece:

“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 y Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, dando respuesta a la consulta presentada por el peticionario, en nuestra opinión, la contratación de servicios de revisoría fiscal, podrá realizarse con personas naturales o por intermedio de personas jurídicas, siempre y cuando estos ostenten la calidad de contador público titulado y cuenten con la formación profesional para desempeñar dicha labor. (...)

Revisor Fiscal - nombramiento

Concepto	Pregunta
2016-0479	<i>"Quisiera saber si es legal haber nombrado un propietario del conjunto Residencial como revisor fiscal de conformidad con lo establecido en la ley 675 de 2001 a pesar de que el reglamento Interno del conjunto menciona lo contrario? (...)"</i>

Respuesta

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

El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca de la obligatoriedad de tener 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" (Negrilla y subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo del artículo 207 del Código de Comercio, acerca de las funciones del Revisor fiscal, enuncia:

"Párrafo. 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."

De acuerdo con los términos de la consulta planteada por la peticionaria, en la cual se aclaró que corresponde a un conjunto residencial y basados en la normatividad antes citada, en nuestra opinión, no consideramos que exista inhabilidad en el nombramiento del revisor fiscal, aunque sea propietario, por cuanto el contenido de los estatutos de la Copropiedad, no pueden estar en contra de la ley. (...)

Revisor Fiscal - nombramiento

Concepto	Pregunta
2016-0373	<i>“El hijo de un propietario de apartamento puede ser Revisor Fiscal de un conjunto de apartamentos de carácter mixto?”</i>

Respuesta

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

El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca de la obligatoriedad 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.”

Adicionalmente, El artículo 50 de la Ley 43 de 1990, acerca de las relaciones del contador

público con los usuarios de sus servicios, 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 mismo el literal b del numeral 1 del artículo 7 de la citada Ley, acerca de las normas de auditoría generalmente aceptadas, establece:

“(…) b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.”

De acuerdo con lo anterior, y dando respuesta a la consulta formulada por el peticionario, en nuestra opinión, el hijo de un propietario de apartamento no puede ostentar la calidad de revisor fiscal de la copropiedad, con el ánimo de evitar situaciones que puedan afectar su imparcialidad y objetividad en sus juicios, tal como lo establece la norma antes citada. (...)

Revisor Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016-0282	<i>"Soy la contadora de una empresa donde en el año 2015 obtuvimos ingresos de 5.000.000.000, compuestos así \$598.000.000.00 ingresos propios de su objeto social y el resto ingresos por participación en consorcios y uniones temporales. Mi consulta es con este monto de ingresos propios y por participaciones la Empresa en el año 2015, está obligada a tener Revisor Fiscal para el año 2016"</i>

Respuesta

(...) Debido a que la peticionaria no estableció el tipo al cual pertenece la Sociedad objeto de la consulta, no podemos dar respuesta a la misma; sin embargo, las normas vigentes contienen lo siguiente respecto a este tema:

El decreto 410 de 1971 (Código de Comercio) establece en su capítulo VIII, artículo 203, las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal, así:

"Art. 203. _Sociedades obligadas a tener Revisor Fiscal. Deberán tener revisor fiscal:

- 1o) Las sociedades por acciones;
- 2o) Las sucursales de compañías extranjeras, y
- 3o) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos de veinte por ciento del capital."

Así mismo, la ley 43 de 1990, en su artículo 13, numeral 2, literal b), determina la necesidad de ser contador público para:

"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".

De acuerdo con lo anterior, los valores de activos brutos y/o ingresos brutos que deben tenerse en cuenta para la determinación de la obligación a nombrar el revisor fiscal, en las sociedades comerciales es el siguiente:

Obligación de tener revisor fiscal	Activos brutos que sean o excedan de: (dic. 31 del año anterior)	Ingresos brutos que sean o excedan de: (durante el año anterior)
Para el año 2015	\$ 3.080.000.000	\$ 1.848.000.000
Para el año 2016	\$ 3.221.750.000	\$ 1.933.050.000

Dado lo anterior, invitamos a la consultante a revisar los montos correspondientes a los activos e ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con el fin de constatar si dicha Sociedad cumple los

lineamientos antes citados y de esta forma está obligada a tener revisor fiscal. Así mismo, le recomendamos revisar los estatutos de la entidad donde puede estar establecido el tener dicha figura para la Organización. (...)

Revisor Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016-0202	<i>“Con referencia a la adopción de las normas internacionales de información financiera para el grupo 2, si una Sociedad por Acciones Simplificada, si por razones de los avalúos de sus activos en el ESFA, superan la base establecida en el artículo 13 parágrafo 2 de la Ley 43 de 1990, ¿estaría obligada a tener revisor fiscal?, en el año de presentar estados financieros bajo NIIF”</i>

Respuesta

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

Los artículos 1 y 2 del decreto 2020 de 2009, acerca de la obligación de tener revisor fiscal por parte de las Sociedades Anónimas Simplificadas, establecen:

“Artículo 1. De acuerdo con lo establecido por el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, la Sociedad por Acciones Simplificada únicamente estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando (i) reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el parágrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o (ii) cuando otra ley especial así lo exija.

Artículo 2°. También podrán ser elegidos como Revisor Fiscal de Sociedades por Acciones Simplificadas, los contadores públicos autorizados debidamente inscritos ante la Junta Central de Contadores.”

Así las cosas, el parágrafo 2 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:

“(...) 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 al 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, dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, si la sociedad SAS supera los topes establecidos respecto a activos e ingresos definidos en la norma antes citada, deberá adelantar la elección del revisor fiscal en los términos establecidos por la norma legal vigente. (...)

Revisor Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016-0410	<i>“Quisiera saber si un Contador que es copropietario en una propiedad horizontal puede prestar sus servicios profesionales sin restricción alguna o si existe algún impedimento legal.</i> <i>(...) Para el caso en particular la propiedad horizontal es de uso mixto, pero pues las actividades comerciales son ajenas a la administración del conjunto (locales adquiridos por terceros)”</i>

Respuesta

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

El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca del Revisor Fiscal establece:

“Del Revisor Fiscal del edificio o conjunto

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.” (Negrilla fuera de texto)

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada, en nuestra opinión, un contador público que es copropietario en una propiedad horizontal, no podría ostentar la calidad de revisor fiscal de la misma, al materializarse la inhabilidad establecida en la norma antes citada. (...)

Revisor Fiscal – opinión NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0017	<i>“(…) Ejercicio como revisor fiscal de una copropiedad de uso residencial. Si bien he advertido la necesidad de implementar NIIF y la Asamblea aprobó presupuesto, el Consejo hizo convocatoria para recibir propuestas, pero terminó el 2015 y no definieron qué Contador Público se contrata para la implementación NIIF (…).</i> <i>Atentamente solicito su confirmación si procede abstención de opinión por parte de la revisoría fiscal, toda vez que una salvedad u opinión negativa no tendría fundamento si no hay estados financieros paralelos a 31 de diciembre de 2015.”</i>

Respuesta

(…) el Decreto 3022 de 2013, estableció el marco normativo para empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició a la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encuentran en etapa de transición, entendiéndose esta como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.

(…) Sin embargo, el Decreto Único reglamentario 2420 de 2015 estableció que durante el año 2015 se debía elaborar un estado de situación financiera de apertura al inicio del periodo, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del periodo, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de diciembre 31 de 2016.

Por tanto, en nuestra opinión el estado financiero generado en el periodo de transición al no tener efectos legales y no ponerse en conocimiento público no existiría obligación legal para que el Revisor Fiscal emita opinión alguna sobre los estados

financieros en el periodo de transición, salvo que alguna entidad de supervisión haya realizado un requerimiento específico para que el Revisor Fiscal efectuará un pronunciamiento específico sobre este tema.

Ahora bien, es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2015, basado en los principios de contabilidad establecidos en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 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 (o abstención), desfavorable (o adversa).

En el momento que el Revisor Fiscal a través del desarrollo de sus pruebas no evidencie 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 a través de sus informes, tal como lo establece el numeral 2° del artículo 207 del Código de Comercio:

“Artículo 207. Funciones del Revisor Fiscal. 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 (…)”

Revisor Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016-0508	<i>“Una sociedad que ejecuta un contrato de cuentas en participación en calidad de gestor, para efectos de determinar la obligación de tener o no revisor fiscal según el parágrafo 2 del artículo 13 de la ley 43 de 1990; respecto al contrato de cuentas en participación debe tomar los ingresos brutos facturados en ejecución del contrato o la utilidad que le corresponde en dicho contrato que es la que termina llevando a su estado de resultados.”</i>

Respuesta

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

En primer término, debemos 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 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 Código de Comercio establece en su capítulo VIII, artículo 203, las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal, así:

“Art. 203. Sociedades obligadas a tener Revisor Fiscal. Deberán tener revisor fiscal:

1o) Las sociedades por acciones;

2o) Las sucursales de compañías extranjeras, y

3o) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos de veinte por ciento del capital”

Así mismo, la ley 43 de 1990, en su artículo 50, 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”.

De acuerdo con lo anterior, los valores de activos brutos y/o ingresos brutos que deben tenerse en cuenta para la determinación de la obligación a nombrar el revisor fiscal, en las sociedades comerciales es el siguiente:

Obligación de tener revisor fiscal	Activos brutos que sean o excedan de: (dic. 31 del año anterior)	Ingresos brutos que sean o excedan de: (durante el año anterior)
Para el año 2015	3.080.000.000	1.848.000.000
Para el año 2016	3.221.750.000	1.933.050.000

Adicionalmente, el Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 2, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encontraban en etapa de transición, entendiéndose esta fase como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.



Así mismo, durante este periodo de transición todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígase Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Sin embargo, en la norma antes citada, se establece que durante el año 2015 se debía elaborar un estado de situación financiera de apertura al inicio del período, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del período, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de diciembre 31 de 2016.

Cabe aclarar que dicho Estado de Situación Financiera de Apertura no tiene efectos legales y no es publicable para la vigencia 2015, pero dicha condición cambia a partir de la vigencia 2016.

Dado lo anterior, dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, invitamos al consultante a

revisar los montos correspondientes a activos e ingresos brutos del año inmediatamente anterior, registrados en los estados financieros elaborados bajo los marcos técnicos normativos vigentes a esa fecha con el fin de constatar si dicha Sociedad cumple los lineamientos antes citados y de esta forma está obligada a tener revisor fiscal.

Para el caso particular de la consulta, bajo los nuevos marcos normativos se debe considerar que las cuentas en participación podrían estar dentro del ámbito de los negocios conjuntos, que podría tener una clasificación como operación o negocio conjuntos.

En el caso de una operación conjunta la entidad reconocerá su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos, mientras que en los negocios conjuntos el reconocimiento se hace como inversión valorada por el método de participación patrimonial (ver NIIF 11, Sección 30). (...)

Revisor Fiscal – estados financieros grupo 3

Concepto	Pregunta
2016 - 0709	<i>“(…) En la Asamblea General Ordinaria de un Conjunto Residencial realizada durante el mes de Marzo de 2016 donde habita un conocido, fue emitido el dictamen en limpio por quien era en su momento Revisor Fiscal para los estados financieros del año 2015 según decreto 2649 de 1993, no habiendo mencionado en su opinión el incumplimiento por parte de la administración del Conjunto para la presentación de la información financiera en el año 2015 bajo la Ley 1314 de 2009 y el Decreto 2706 de 2012.</i> <i>Solicito por lo anterior conocer si los estados financieros del conjunto no son presentados bajo NIF por lo que resta del año 2016 de manera comparativa con el año 2015 en el ESFA, deba emitirse un dictamen con salvedad o con abstención de opinión por quien se encuentra actualmente como Revisor Fiscal para la próxima Asamblea General Ordinaria.”</i>

Respuesta

(…) El Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 3, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 3, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las microempresas era el 1° de enero de 2015, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2015.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 3, se encuentran en etapa de aplicación del nuevo marco técnico normativo, lo cual implicaba que todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad vigente, dígame Decretos 2420 y 2496 de 2015.

Por tanto, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, la labor del revisor fiscal frente al proceso de convergencia hacia estándares de aceptación mundial, le impone un trabajo de seguimiento permanente para evaluar el cumplimiento de los requisitos legales a lo largo del periodo de preparación, de transición y para el caso de la presente consulta, de la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, contenidos en el nuevo marco técnico normativo, dando cumplimiento a la obligación legal de emitir una opinión acerca

de ellos, para lo cual 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).

Ahora bien, es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2015, basado en los principios de contabilidad establecidos en los nuevos marcos normativos, mencionados arriba y los cuales aplican para estados financieros de propósito general.

En caso de haber emitido una opinión sobre un marco distinto a los nuevos marcos normativos, no se consideran estados financieros de propósito general.

De igual manera, invitamos al peticionario a consultar los numerales 16 y 17 de la NIA 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. Funciones del Revisor Fiscal. 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;”

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*”, (...)”

Revisor Fiscal- reelección

Concepto	Pregunta
2016-0356	<i>“Un Revisor Fiscal en propiedad horizontal, renunció a su cargo en el Conjunto en la Asamblea general realizada el 6 de marzo de 2016. Posteriormente, mediante carta le informa al nuevo Consejo de Administración que se retracta de dicha renuncia y que desea continuar por un año más en el cargo.</i> <i>¿Es válido que pueda postularse nuevamente al cargo?</i> <i>¿Se debe hacer una Asamblea General para ratificarlo en el cargo?</i> <i>¿Se podría hacer una Asamblea General no presencial para su elección?”.</i>

Respuesta

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

El numeral 5 del artículo 38 de la Ley 675 de 2001, acerca de las funciones de la asamblea general, enuncia:

“Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes:

(...)

5. Elegir y remover los miembros del consejo de administración y, cuando exista, al Revisor Fiscal y su suplente, para los períodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que en su defecto, será de un año. (...).”

De acuerdo con lo anterior, y dando respuesta a las preguntas 1 y 2, formuladas por el consultante, en nuestra opinión, el CTCP es un organismo de carácter consultivo en temas técnico-contables por cuanto los términos establecidos para la postulación y elección del revisor fiscal no son temas de nuestra competencia.

Será la Asamblea General de Copropietarios, quien debe establecer los parámetros para la postulación y elección de profesionales al cargo de revisor fiscal.

De acuerdo con el artículo 42 de la Ley 675 establece *“Artículo 42. Reuniones no presenciales. Siempre que ello se pueda probar, habrá reunión de la asamblea general cuando por cualquier medio los propietarios de bienes privados o sus representantes o delegados puedan deliberar y decidir por comunicación simultánea o sucesiva de conformidad con el quórum requerido para el respectivo caso.*

En este último caso, la sucesión de comunicaciones deberá ocurrir de manera inmediata de acuerdo con el medio empleado, de lo cual dará fe el revisor fiscal de la copropiedad.

Parágrafo. Para acreditar la validez de una reunión no presencial, deberá quedar prueba inequívoca, como fax, grabación magnetofónica o similar, donde sea claro el nombre del propietario que emite la comunicación, el contenido de la misma y la hora en que lo hace, así como la correspondiente copia de la convocatoria efectuada a los copropietarios.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la tercera pregunta, la asamblea general no presencial como mecanismo para elegir al revisor fiscal será válido siempre y cuando dicho procedimiento quede debidamente documentada y probada.

Para facilitar el entendimiento y la aplicación de los nuevos marcos técnicos referentes al tema de la contabilidad y revisoría fiscal en copropiedades, el CTCP expidió la Orientación Técnica No. 15 *“Copropiedades de uso residencial o mixto”*. (...)

Revisoría Fiscal - obligatoriedad

Concepto	Pregunta
2016-0928	<i>“Una sociedad comercial S A S, por el año 2016 está obligada a tener la figura de Revisoría Fiscal por cuanto sus ingresos brutos superaron el tope de 3.000 salarios mínimos vigentes a diciembre 31 de 2015, conforme a lo establecido en el artículo 13 de la Ley 43 de 1990. Ahora por el año 2016, según la proyección de ingresos no alcanza a superar los 3.000 SM L V, por lo tanto, para el año 2017 no estará con la obligación de la figura de Revisoría Fiscal.</i> <i>Pregunta: “Hasta qué fecha del año 2017 está obligada a tener la figura de Revisoría Fiscal, si el Revisor Fiscal debe dictaminar los Estados Financieros por el año 2.016, y además tiene que firmar la declaración de renta por el año 2016, cuyo vencimiento es aproximadamente en el mes de Abril de 2017”</i>

Respuesta

(...) El párrafo No. 2 del literal f) del numeral 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, establece:

“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.”

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, además del tope de ingresos para la vigencia 2016, es responsabilidad de la administración de la sociedad, validar los topes referentes a activos brutos para dicha vigencia, no es adecuado establecer los requerimientos basados en proyecciones, por cuanto el requerimiento normativo es claro respecto al cómputo de ingresos con relación al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

En este caso se debe esperar al cierre del 31 de diciembre de 2016 y evaluar los montos de ingresos y activos, para establecer la obligatoriedad de tener revisor fiscal. Ahora bien, en el caso hipotético que, al cierre del ejercicio del 31 de diciembre de 2016, la

Compañía no cumpla con los montos mínimos requeridos para tener revisor fiscal, en la asamblea del año 2017 se removerá del cargo al Revisor Fiscal y será esta la fecha a partir de la cual cesaran todas las funciones requeridas al Revisor Fiscal.

De igual manera, en opinión de este Consejo, respecto al tiempo durante el cual la Sociedad debe tener revisor fiscal, será obligatorio para dar cumplimiento a todos los compromisos derivados de la gestión realizada en la vigencia 2016 y debe ser oficializada a través de la decisión de asamblea general quien establecerá si es su deseo que no continúe dicha figura o si por el contrario desean establecerla de manera potestativa, tal como lo establece el párrafo del artículo 207 del Código de Comercio, el cual enuncia:

“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.” (...)

Revisor Fiscal - reelección

Concepto	Pregunta
2016-0022	<i>“el motivo de la presente es para solicitarles concepto sobre cuantas veces puede ser reelegido el Revisor Fiscal de una empresa social del estado si bien es cierto que no existe una norma jurídica sobre el particular la superintendencia nacional de salud habla en la circular única sobre la reelección de los revisores fiscales no dice cuántas veces puede ser reelegido. yo he consultado varios juristas especialistas en derecho administrativo y me han respondido en los siguientes términos en común:</i> <i>mientras se esté en condiciones de asumir tal responsabilidad con eficacia, eficiencia, ética profesional y honestidad, se puede reelegir de manera periódica por el cuerpo colegiado, o por quien tenga la facultad hacerlo, por periodos reglamentarios de manera sucesiva e indeterminada.”</i>

Respuesta

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

Dando respuesta a la pregunta formulada por el peticionario, según nuestra opinión, 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.

Adicionalmente, no existe 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.
(...)



Revisor Fiscal - ESE

Concepto	Pregunta
2016-0546	"(...) cuáles son los requisitos para ser revisor fiscal de un hospital público "

Respuesta

(...) El literal a) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, acerca del ejercicio de la profesión, establece:

"Artículo 13. (...), 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."

De igual manera, el artículo 215 del Código de Comercio, acerca de los requisitos para ejercer del cargo de revisor fiscal, enuncia:

"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."

Así las cosas, dando respuesta a la consulta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, los requisitos para ejercer el cargo de revisor fiscal en un hospital público son los establecidos en el marco normativo antes citado. (...)

Revisor Fiscal

Concepto	Pregunta
2016-0189	<i>"Quisiera saber si los contralores en una empresa privada le pueden dar órdenes a un revisor fiscal"</i>

Respuesta

(...) Dando respuesta a la pregunta formulada por la consultante, en nuestra opinión, el revisor fiscal no tiene relación de subordinación, ya que sus funciones emanan de la ley, aunque por vía excepcional el máximo órgano de la sociedad podrá imponerle funciones adicionales compatibles con su carácter independiente y su función fiscalizadora.

El mismo órgano que lo elige, mantiene la potestad de reemplazarlo en cualquier momento, tal como lo establecen los artículos 204 y 210 del Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio) acerca de la elección, así:

"Art. 204. Elección del Revisor Fiscal. La elección del revisor fiscal que hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

En las comanditarias por acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios. (...)

Art. 210. "Auxiliares del Revisor Fiscal. Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio

de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos".

El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Sin embargo, es importante aclarar que la dependencia de que trata el artículo anterior, tiene una relación directa con la capacidad de elección o remoción del revisor fiscal, por parte de la Asamblea o Junta de Socios, mas no de subordinación en los términos de recibir órdenes o de desarrollar determinadas tareas distintas de las que señala la ley.

En el mismo sentido, se debe recordar que ni el revisor fiscal ni sus auxiliares o dependientes tienen subordinación con la administración de la compañía, llámese esta, Junta Directiva, Presidencia, Gerencia o cualquiera otra similar, por ser estos últimos sujetos pasivos de la vigilancia del revisor fiscal, y siendo ellos responsables de acatar sus instrucciones en lo concerniente con las funciones consagradas en el artículo 207 del Código de comercio, las demás normas legales y en los estatutos de la Sociedad, cuando así suceda (...)

Revisor Fiscal - renuncia

Concepto	Pregunta
2016-0618	<i>"(...) Soy revisora Fiscal en una sociedad anónima, (...) Por (...) inconvenientes con el gerente, socio mayoritario (...), he decidido renunciar a mi cargo.</i> <i>En principio iba a convocar a Asamblea extraordinaria de socios, para presentar mi informe y la respectiva renuncia a mi cargo. Tengo conocimiento que el gerente, socio mayoritario, no va a asistir, por lo tanto, no habría quorum, ellos pretenden dilatar la reunión, hasta el mes de marzo próximo año.</i> <i>Concretamente mi pregunta es: ¿Que otro mecanismo o procedimiento es legalmente viable para presentar mi renuncia inmediata y que sea absolutamente valido? Para que a futuro no vaya a surgir ningún inconveniente."</i>

Respuesta

(...) Los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, establecen:

"Art. 163. Designación y revocación de (...) Revisores Fiscales. (...) 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.

Art. 164. Cancelación de la inscripción y 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"

"Art. 181. Reuniones ordinarias y extraordinarias de la Asamblea o Junta de Socios. (...) Se reunirán también en forma extraordinaria cuando sean convocados por los administradores, por el revisor fiscal o por la entidad oficial que ejerza control permanente sobre la sociedad, en su caso."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta, en nuestra opinión, la renuncia al cargo por parte de la peticionaria (en calidad de revisor fiscal) no resulta por sí sola suficiente, sino que se requiere necesariamente que lo libere de la responsabilidad derivada del ejercicio del cargo.

Basados en los artículos 163 y 164 del Código

de Comercio, 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.

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.

Además, la convocatoria de reunión sólo puede ser realizada por aquellas personas autorizadas por la ley y deben además sujetarse a las reglas previstas en la ley o en los estatutos.

En cuanto a las personas que de acuerdo con la ley están legitimadas para convocar al máximo órgano social, en concepto de este Consejo, ante la ausencia del "*animus societatis*", la Superintendencia de Sociedades se encuentra legitimada para convocar al máximo órgano social, orden que imparte en la medida que encuentre que la situación de la compañía impone necesariamente un conocimiento y pronunciamiento por parte del máximo órgano social (véase artículo 181 del Código de Comercio).

Adicionalmente, ante la imposibilidad de que el revisor fiscal pueda presentar su renuncia, se violan derechos constitucionales como la libertad de escoger profesión u oficio lo que genera la posibilidad de instaurar una tutela. (...)

Revisor Fiscal suplente

Concepto	Pregunta
2016-0389	<i>"(...) Como Revisor Fiscal persona natural, (...) he presentado una propuesta de servicios profesionales para el cargo, en la cual se ha presentado con un Revisor Fiscal Suplente dentro de la misma propuesta, el Suplente se aclara que no genera ningún costo adicional para la copropiedad y que este estará facultado para hacer las funciones del principal únicamente cuando sea justa causa (...).</i> <i>Al momento de la postulación ante la Asamblea General Ordinaria, se presentaron los dos profesionales y fue aceptada la propuesta antes descrita.</i> <i>Para este caso particular el Revisor Fiscal muere y el Suplente es quien asume la labor del cargo.</i> <i>Para el caso anterior, ¿es legal la Suplencia? ¿Se puede ejercer el cargo del suplente y puede tener remuneración ?."</i>

Respuesta

(...) los artículos 38, 56 y 57 de la Ley 675 de 2001, sobre el régimen de propiedad horizontal, acerca del revisor fiscal, enuncia:

"Artículo 38. Naturaleza y funciones. La asamblea general de propietarios es el órgano de dirección de la persona jurídica que surge por mandato de esta ley, y tendrá como funciones básicas las siguientes:

(...)

5. Elegir y remover los miembros del consejo de administración y, cuando exista, al Revisor Fiscal y su suplente, para los períodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que, en su defecto, será de un año. (...)

Del Revisor Fiscal del edificio o conjunto

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.

Artículo 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." (Negrilla y subrayado fuera de texto)

Así las cosas, dando respuesta a las preguntas formuladas por la consultante, y basados en la normatividad antes citada, en nuestra opinión, ante la muerte del revisor fiscal principal, el revisor fiscal suplente asumirá las funciones de éste con la calidad de principal, siendo este procedimiento ajustado a la ley y se le deberán cancelar los honorarios pactados al momento de la elección por parte de la Asamblea General. (...)

Revisor Fiscal - inhabilidad

Concepto	Pregunta
2016-0270	<i>"(...) 1. Soy revisor fiscal en las empresas A, B y C, en donde mi suplente es el señor "X". También soy el revisor fiscal de la empresa D, en donde al señor "X" (mi suplente en las otras empresas), lo nombran contador. ¿Existe o se configura alguna inhabilidad o incompatibilidad, a la luz del artículo 205 del código de comercio, o de los artículos 48 al 51 de la ley 43 de 1990?</i> <i>2. Ni legal, ni estatuariamente existe obligación de reconocer las firmas en los poderes de representación para actuar en asambleas generales. La junta directiva de "X" empresa aprobó que dichos poderes debían llevar reconocimiento de firma en notaría. ¿Esto es procedente o es válido? ¿Se pueden recibir poderes por internet escaneados, por fax, en fotocopia?</i> <i>3. Asamblea de marzo 31 de 2016, no se pudo realizar por falta de quórum. Se convoca asamblea de segunda convocatoria dentro de los treinta días hábiles siguientes; el problema es que la declaración de renta se debe presentar el 23 de abril, fecha para la cual no se ha realizado la asamblea y por ende no se han aprobado estados financieros. ¿Qué se debe hacer? ¿Se deben presentar las declaraciones, sin aprobar los estados financieros? ¿Quién hace la segunda convocatoria de la asamblea? ¿La junta directiva o la representante legal? Los estatutos rezan que la convocatoria a asamblea ordinaria la hace la junta directiva. ¿Prevalece esto también para la segunda convocatoria?</i> <i>4. Los estados financieros a dic 31 de 2015 de la empresa X, perteneciente al grupo 2, se presentaron bajo norma local y se certificaron y dictaminaron normalmente. Algunos socios alegan que debió presentarse estados financieros bajo NIIF. ¿Cuál es su opinión y fundamento legal?"</i>

Respuesta

(...) Los numerales 1, 2 y 3 del artículo 37 de la Ley 43 de 1990, acerca del Código de Ética, establecen:

"37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.

37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se

trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.

37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiese considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante."

Adicionalmente, el artículo 205 del Código de Comercio, establece:

"Art. 205. _ Inhabilidades del Revisor Fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1o) Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz;

2o) Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero auditor o contador de la misma sociedad, y

3o) Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.”

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta formulada por el consultante, en nuestra opinión, la elección de un contador público como revisor fiscal, quien tiene un nexo profesional con el contador de dicha sociedad, podría ejercer dicho rol siempre y cuando no se presenten situaciones que pongan en tela de juicio su integridad, objetividad e independencia respecto a las labores propias de supervisión, control y fiscalización de las actuaciones del administrador.

Respecto a su segunda y tercera preguntas, es importante aclarar que el CTCP es un organismo consultivo en temas técnico-contables, por lo cual no tendríamos competencia para pronunciarnos sobre este particular. Sin embargo, invitamos al consultante a revisar los artículos 184 y 423 del Código de Comercio, los cual se refiere sobre estas inquietudes, respectivamente.

Acerca de su cuarta pregunta, el Decreto Único 2420 de 2015 en su anexo No. 2, estableció el marco normativo para todas las empresas clasificadas dentro del Grupo 2, en donde se indica que la fecha de aplicación del marco normativo para las Pymes es el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual se termina la aplicación de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y se inició la aplicación de las NIIF para Pymes, y en cuyo caso el primer corte para la emisión de información financiera es el 31 de diciembre de 2016.

Para el periodo contable con fecha de corte 31 de diciembre de 2015, las empresas pertenecientes al Grupo 2, se encuentran en etapa de transición, entendiéndose esta como el año anterior a la aplicación del nuevo marco técnico normativo.

Así mismo, durante este periodo de transición todas las operaciones contables debieron registrarse para efectos legales, de acuerdo con la normatividad local, dígase Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Sin embargo, en la norma antes citada, se establece que durante el año 2015 se debía elaborar un estado de situación financiera de apertura al inicio del período, un estado de situación financiera y un estado de resultado al final del período, información que formará parte de la información comparativa de los primeros estados financieros al cierre de diciembre 31 de 2016.

De no preparar esta información, al cierre de diciembre de 2016, la entidad no podría incluir en sus estados financieros la información requerida por el nuevo marco de principios, lo que conllevaría a un incumplimiento de lo establecido en el nuevo marco de principios.

Por otra parte, el no haber obtenido la información comparada aplicando el nuevo marco de principios generaría que la entidad efectúe los ajustes necesarios en los libros de contabilidad el 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual la entidad está obligada a aplicar el nuevo marco de principios.

Así las cosas, en nuestra opinión, la generación de estados financieros al 31 de diciembre de 2015 por parte de la administración bajo la aplicación del Decreto 2649 y 2650 de 1993, no da lugar a ser objetados al momento de su presentación para aprobación ante la Asamblea General, aun cuando la vigencia 2015 sea el año establecido para la transición. (...)

Ahora bien, es responsabilidad del Revisor Fiscal evaluar la razonabilidad de la información financiera presentada por parte de la Organización durante el año 2015 bajo la aplicación del marco técnico normativo establecido en las normas vigentes, 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). (...)

Revisor Fiscal – valores agregados

Concepto	Pregunta
2016-0795	<i>“(…) El pasado mes de Enero se realizó cambio de administrador del conjunto con contrato de prestación de servicios, quien a su vez subcontractaba a la contadora quien ejerció su actividad.</i> <i>En el mes de marzo se llevó a cabo la asamblea general de propietarios y se proponía contratar revisoría fiscal, la señora contadora hasta el momento, se postuló a este cargo dando como valor agregado para la copropiedad la implementación de las normas NIIF, renunciando en ese momento a su labor de contadora.</i> <i>Se realizó la votación por dos postuladas en este momento para el cargo y fue nombrada la contadora que ejercía hasta este momento para el cargo de Revisora Fiscal.</i> <i>1. Este nombramiento se podía realizar bajo la normatividad que regula esta profesión.</i> <i>2. El valor agregado que ofrece lo puede realizar.</i> <i>3. En que puede afectar este nombramiento a la copropiedad.”</i>

Respuesta

(…) Dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, es necesario establecer la obligatoriedad del Conjunto Residencial para tener revisor fiscal, lo cual puede concluirse basado en el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, el cual enuncia:

“Del Revisor Fiscal del edificio o conjunto

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.

(…) 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 mismo, 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 Código de Comercio, 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 párrafo del mencionado artículo indica lo siguiente:

“(…) Art. 207. Párrafo. - 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.”

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.

Respecto a las preguntas 2 y 3, en nuestra opinión, es necesario citar el artículo 51 de la ley 43 de 1990, el cual acerca de las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios, establece:

“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 las preguntas 2 y 3 formuladas por el peticionario,

en nuestra opinión, y basado en la normativa antes citada, un contador público que se postule al cargo de revisor fiscal y a la vez proponga participar en la implementación de NIIF, estaría incurriendo en una incompatibilidad ya que dentro de las funciones como revisor fiscal se encuentra el opinar acerca de la aplicación adecuada de los nuevos marcos técnicos normativos, razón por la cual se convertiría en evaluador de su propia gestión.

Dicha incompatibilidad se elimina una vez transcurran seis (6) meses entre la terminación de su asesoría en NIIF y el nombramiento como Revisor Fiscal. (...).

Revisor Fiscal – Copropiedad.

Concepto	Pregunta
2016-0512	<i>(...) Un contador Público ejerce como revisor fiscal de una persona jurídica organizada como propiedad horizontal, regida bajo el imperio de la ley 675 de 2001.</i> <i>Durante el periodo para el cual fue nombrado, (...) se vio seriamente afectado por cuanto el administrador de la copropiedad, (...), impidió el ejercicio de inspección y vigilancia de la gestión administrativa y contable, no suministró (ni permitió que se suministraran) los informes, prohibió y restringió el ingreso del revisor fiscal a las instalaciones administrativas, impidió que las convocatorias extraordinarias a reuniones del consejo de administración se llevaran a cabo, no permitió que se publicaran en cartelera los informes sobre su inadecuado ejercicio como administrador, y cuando ello se hizo, las retiró inmediatamente, en la copropiedad no se encontró dictamen ni informe alguno del revisor fiscal anterior (2014), no se encontraron libros oficiales de contabilidad, todo lo anterior, a pesar de las comunicaciones escritas que en este sentido hizo el revisor fiscal.</i> <i>El administrador en cuestión citó a asamblea general de copropietarios para el mes de marzo del presente año, sin consultar ni discutir previamente los informes con el Consejo de Administración, y sin que los estados financieros se hubieran firmado por el Revisor Fiscal, pues éstos no fueron auditados.</i> <i>En los informes para la copropiedad circularizó un informe totalmente ajeno a la realidad administrativa, contable y financiera de la copropiedad incluyendo la “certificación de estados financieros” suscrita por él y por el contador – Conocida esta situación, el Revisor fiscal hizo lo posible por detener o evitar que la asamblea se llevara a cabo en las condiciones propuestas por el administrador, acciones que resultaron infructuosas por las mismas maniobras del administrador y la asamblea se llevó a cabo.</i> <i>Así las cosas, en desarrollo de la Asamblea General de Copropietarios, el Revisor Fiscal rindió un informe en el que puso en evidencia todas las conductas desplegadas por el administrador que le impidieron llevar a cabo su trabajo de inspección y vigilancia y se abstuvo de dar una opinión sobre los estados financieros. Consecuencia con lo expresado por el revisor fiscal, la Asamblea General de Copropietarios no aprobó los estados financieros.</i> <i>Al cierre de dicha asamblea, el revisor fiscal fue removido de su cargo y se nombró a un nuevo Revisor Fiscal.</i> <i>Ya para la nueva vigencia, el revisor fiscal elegido, está exigiendo del Revisor Fiscal saliente que entregue un dictamen sobre los estados financieros de 2015, pues en su opinión, el informe rendido en la asamblea general no lo es y considera que éste es necesario para el ejercicio de su nueva gestión.</i> <i>¿Qué acciones legales habría de accionar la persona jurídica en contra del Revisor Fiscal, del Contador y del Administrador?</i> <i>¿Puede el nuevo Revisor fiscal, para la vigencia 2016, iniciar su ejercicio profesional, en las condiciones actuales, es decir, con el informe de abstención de opinión del revisor fiscal anterior? (...)”</i>
Respuesta	

(...) La NIA-210 contenida en el anexo No. 4 del Decreto 2420 de 2015, establece:

**“Requerimientos
Condiciones previas a la auditoría**

6. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:

(a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (...)

(b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (...)

(i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (...)

(ii) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y (...)

(iii) la necesidad de proporcionar al auditor:

a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y

c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría."

Dando respuesta a su segunda inquietud, en nuestra opinión, será responsabilidad única y exclusiva del revisor fiscal saliente evaluar las salvedades que dieron origen a la abstención de opinión y si las condiciones actuales han subsanado dichas irregularidades podría emitir un nuevo informe correspondiente a la vigencia 2015 y de esta forma convocar a una asamblea extraordinaria para la presentación de dicho informe. El anterior procedimiento estará sustentado en la aplicación de los párrafos 14 al 17 de la NIA 560 *Hechos posteriores al Cierre*.

Lo anterior teniendo en cuenta que, aunque dicho marco normativo no era de obligatorio cumplimiento para los revisores fiscales, ante la ausencia de un procedimiento específico la costumbre conlleva a aplicar estándares internacionales de auditoría.

De la misma forma, en opinión de este Consejo dicha labor adicional generará el pago de honorarios adicionales, por cuanto la nueva opinión generará la aplicación de nuevas pruebas y verificaciones, diferentes de las practicadas al momento de emitir la

abstención. A continuación, adjuntamos la normatividad antes citadas

"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: (...)

(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 concurren 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 concurren 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.

17. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (...)”

Así las cosas, respecto a su cuarta pregunta, en nuestra opinión, entendemos que el nuevo revisor fiscal no aplica obligatoriamente el Decreto 0302 de 2015, por cuanto la copropiedad no cumple los requisitos citados al inicio de nuestra respuesta. Sin embargo, el revisor fiscal podría aplicar de forma voluntaria el marco normativo antes enunciado para el desarrollo de la planeación de auditoría del año 2016, en donde uno de los insumos es

revisar el informe de auditoría del año inmediatamente anterior. Ahora bien, dentro de los procedimientos adicionales está el aplicar la revisión de los saldos iniciales para lo cual podrá hacer uso de la NIA 510 *Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura*.

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 en fundaciones.

Concepto	Pregunta
2016-0521	<i>“(…) En documento consultado a ustedes con radicado 2016-0078 (…) responde el (…) que, de acuerdo con las consideraciones de ley emanadas en la respuesta a dicha consulta, es entonces de carácter obligatorio que las entidades sin ánimo de lucro tipo fundaciones tengan el provisto el cargo de revisor fiscal.</i> <i>En la actualidad (…) veo con preocupación que los entes de inspección control y vigilancia, tales como gobernaciones y alcaldía mayor de Bogotá, disertan en criterio, así como las cámaras de comercio de Colombia, frente a la obligatoriedad de las Fundaciones, de tener un Revisor Fiscal, según concepto referido por su despacho.</i> <i>De manera principal, en las cámaras de comercio, viene acaeciendo una situación preocupante frente al tema, ya que algunas de ellas, exigen que las fundaciones tengan provisto y elegido un revisor fiscal, como parte de los requisitos para poder aceptar la documentación de solicitud de registro de la entidad que se pretenda crear; pero así mismo, en otras cámaras de comercio, entre ellas, Bogotá, Cali; y otras, no exigen dicho requisito; lo cual crea confusión, ya que no existe unidad de criterio frente al tema, y causa desinformación y confusión al respecto.</i> <i>Sin embargo, cuando se consulta al ente que realiza las funciones de inspección control y vigilancia de las fundaciones, consultado Gobernación de Cundinamarca, se pronuncia, manifestando que dicho requisito es obligatorio, coincidiendo con su pronunciamiento; consultado Alcaldía Mayor de Bogotá manifiesta que dicho requisito no es obligatorio.</i> <i>Como asesor especializado en el tema de entidades sin ánimo de lucro, encuentro una dicotomía, que espero sea resuelta por su parte, en razón a que es perentorio saber, cómo se puede lograr que los entes encargados de otorgar personería jurídica a entidades sin ánimo de lucro, tipo fundaciones, exijan dicho requisito, cumpliendo así con la norma colombiana, (….)y evitando a quienes son gestores de proyectos de este tipo, inconvenientes, cuando son requeridos por el órgano de inspección control y vigilancia, donde les exigen que cumplan con dicho requisito, y así mismo, llevarlos a realizar reformas estatutarias costosas y engorrosas, para crear el cargo y elegir el Revisor Fiscal. (…)</i> <i>A continuación, me permito transcribir texto de respuesta de la cámara de comercio de Bogotá, frente a consulta formulada al respecto:</i> <i>“(…) Para efectos registrales, el control formal que hacen las cámaras de comercio al momento de registrar una constitución de una entidad sin ánimo de lucro, es la de verificar dentro de sus estatutos la existencia del cargo de Revisor Fiscal, para exigir su nombramiento caso contrario no es procedente a exigir el mismo, (…)</i> <i>Ahora bien, la obligación de tener revisor fiscal no depende únicamente de la disposición estatutaria de la entidad sin ánimo de lucro, sino también de la obligación que pueda imponerse por la ley o que el ente que ejerce control, inspección y vigilancia así lo requiera, por lo tanto, si la entidad debe efectuar el ajuste a los estatutos creando el cargo de Revisor Fiscal es necesario realizar la respectiva reforma de estatutos, en cumplimiento de la reglamentación dispuesta para ello, verificando los requisitos estatutarios de convocatoria, quórum y mayorías.</i> <i>La mencionada obligación existe para las fundaciones y para las cooperativas cuyo patrimonio exceda 500 salarios mínimos. Finalmente, teniendo en cuenta lo anterior, le sugerimos igualmente elevar su consulta a la entidad que ejerce control, inspección y vigilancia sobre la entidad, para que ellos se pronuncien sobre el tema en particular. (…)”</i> <i>(…) Con todo respeto deseo consultar, cuál es la realidad legal que debemos cumplir y quién es la autoridad que debe ejercer el cumplimiento de dichos</i>



Concepto	Pregunta
	<i>requisitos, y cuál es el procedimiento que se debe seguir para que dicha entidad cumpla con los postulados de ley en Colombia; ya que cada que me encuentro asesorando proyectos de esta índole, me encuentro con políticas o requisitos distintos según la ciudad o el tamaño de las entidades (...)</i>

Respuesta

(...) Dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, nos ratificamos en la respuesta emitida en el concepto 2016-0078, (...) en el cual se expone la obligatoriedad de que las fundaciones, como entidades sin ánimo de lucro, deban tener revisor fiscal desde su creación.

El incumplimiento de dicho requisito generará la no validez de los diferentes estados financieros emitidos por estas sociedades, así como la posibilidad de versen expuestas a sanciones por entes de control, los cuales exijan la participación del revisor fiscal ante requerimientos de índole particular.

(...) el Decreto Único Reglamentario 1066 de

2015, sobre este particular establece:

“Artículo 2.2.1.3.2. Contenido de los estatutos. Los estatutos de la entidad deberán contener, por lo menos: (...)

7. Revisor Fiscal. En el caso de las fundaciones o instituciones de utilidad común deberá ser contador titulado con su respectivo número de matrícula; (...)”

Acerca de su segunda inquietud, en nuestra opinión, la inspección y verificación corresponderá a la superintendencia que ejerza labor de inspección y vigilancia sobre las actuaciones de la organización, así como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (...)

Revisor Fiscal – Propiedad Horizontal

Concepto	Pregunta
2016-0411	<i>“En nuestro conjunto existen 82 viviendas residenciales y un local comercial (este se encuentra aprobado por planeación).</i> <i>¿El conjunto es RESIDENCIAL o MIXTO?</i> <i>De acuerdo a la respuesta a la pregunta anterior: El Revisor Fiscal lleva 5 años en este cargo y, además, es propietario de una casa dentro del mismo conjunto.</i> <i>¿Es ético que este señor esté ejerciendo el cargo en las condiciones descritas anteriormente? En caso negativo ¿cómo procedemos el Consejo de administración ante esta situación?”</i>

Respuesta

(...) Acerca de su segunda pregunta, reiteramos que el CTCP es un organismo de carácter consultivo y no es de nuestro talante el evaluar la ética de las actuaciones de los profesionales de la Contaduría Pública; función que se encuentra en cabeza de la Junta Central de Contadores y de manera específica en su Tribunal disciplinario, según lo establece el artículo 45 de la Ley 43 de 1990.

Adicionalmente, invitamos al consultante a revisar el contenido del artículo 56 de la Ley 675 de 2001, el cual establece:

“Del Revisor Fiscal del edificio o conjunto

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 resumen, los conjuntos de uso mixto están obligados a tener Revisor Fiscal, quien debe acreditar la calidad de Contador Público quién no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio, por tanto, como lo plantea el consultante, en este caso se generaría una inhabilidad para ejercer como Revisor Fiscal. (...)

Revisor Fiscal - inhabilidad

Concepto	Pregunta
2016 – 0688	<i>“El contador de una constructora (...) SAS, puede ser revisor fiscal de una propiedad horizontal en la cual esa constructora (...) SAS es copropietaria. o este contador por ser contador de la constructora tiene inhabilidad o falta a su ética profesional si acepta el cargo en la propiedad horizontal.”</i>

Respuesta

(...) El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, acerca de la obligatoriedad de tener revisor fiscal, establece:

“Del Revisor Fiscal del edificio o conjunto

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 mismo, el numeral 100.17 del Código de Ética incluido en el Anexo No. 4 del Decreto 2420 de 2015, establece:

“Conflictos de intereses

100.17 Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad 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 realiza una actividad profesional relacionada con una determinada cuestión para dos o más partes cuyos intereses con respecto a dicha cuestión están en conflicto; o*
- *los intereses del profesional de la contabilidad con respecto a una determinada cuestión y los de la parte para la que realiza una actividad profesional relacionada con dicha cuestión están en conflicto”*

Así las cosas, teniendo en cuenta los antecedentes planteados en la consulta por parte de la peticionaria y dando respuesta a la pregunta, en nuestra opinión, es necesario establecer si la copropiedad se encuentra obligada a tener revisor fiscal; adicionalmente, es necesario precisar que el nombramiento de este contador público como revisor fiscal de la copropiedad actuando a la vez como contador público de la constructora, podría constituir conflicto de intereses, tipificado en la norma antes cita. (...)

Revisor Fiscal – obligación de entregar información

Concepto	Pregunta
2016-0104	<i>“(…) soy revisor de una empresa; y el hijo de una accionista que falleció hace 2 años me está solicitando una composición accionaria (...) el señor hasta hace cuatro meses inicio el proceso de sucesión, legalmente aún no están los bienes de la señora a nombre del hijo, el me amenaza con denunciarme ante JCC si no le entrego la composición accionaria.</i> <i>Estoy en la obligación de entregarle ese documento que solicita el señor.”</i>

Respuesta

(...) El numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio, establece:

“Art. 207. Funciones del Revisor Fiscal. 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”

Así mismo, los artículos 63, 64 y 67 de la Ley 43 de 1990, acerca del secreto profesional y la confidencialidad, establecen:

“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 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.”

De acuerdo con lo anterior y dando respuesta a la consulta planteada, en nuestra opinión, según las normas antes citadas, los únicos usuarios de los informes emitidos por parte del revisor fiscal son la asamblea o junta de socios, la junta directiva o el gerente.

Los requerimientos de carácter particular solicitados al revisor fiscal por los integrantes de estos organismos deben ser direccionados a través de los entes antes mencionados y de pleno conocimiento de estos o en su defecto mediante consulta abierta al revisor fiscal en Asamblea General, con el fin de que su solicitud sea de pleno conocimiento de todos los integrantes de cualquiera de estos Organismos.

El dar respuesta a una consulta de orden particular, afecta de manera directa la confidencialidad que debe guardar este profesional respecto a la información de la sociedad y puede ser motivo de acción disciplinaria ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores. (...)

Saldos a favor en cuentas de exportaciones

Concepto	Pregunta
2016-0801	<i>Una empresa cuenta con una cuenta de compensación debidamente inscrita ante el Banco de la República, tiene tres (3) casos de clientes que quedaron con saldo a favor desde 3, 2 y 1 año, las cifras no superan los 50 USD, a estos clientes no se les volvió a despachar para aplicar estos saldos a favor; proceder con la devolución cuesta el doble por efecto de la comisión bancaria, por eso descartamos la devolución del dinero al cliente además de que ya no se tiene contacto con ellos.</i> <i>Se necesita saber si existe algún proceso definido para manejar estos saldos a favor por pago de exportaciones.</i>

Respuesta

(...) En lo relacionado con el tratamiento contable de estas partidas, si ellas cumplen las condiciones para la baja en cuenta de un activo financiero (ver párrafos 11.33 a 11.35 de la NIIF para las Pymes o los párrafos 3.2.1 a 3.2.9 de la NIIF 9, que aplican a las entidades del Grupo 2 o Grupo 1, respectivamente) la entidad procederá a dar de baja la partida contra el estado de resultados del período.

Para efectos de la baja en cuenta la entidad también podrá considerar lo establecido en la NIC 8 o en la Sección 10 de la NIIF para las Pymes, en donde se establece que no se espera que los marcos técnicos normativos sean aplicables a partidas con un efecto no material o no significativo.

Grupo 1 – NIIF Completas

“8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables.

Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad”.

Grupo 2 – NIIF para las Pymes

“10.3 Si esta NIIF trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará esta NIIF. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta NIIF, si el efecto de hacerlo no fuera material”. (...)

Sanciones por no aplicar NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0073	<i>“Como Representante Legal de Conjunto residencial Portal de la Estación III. Le solicito me informe que inconvenientes Hay de presentar estados financieros del año 2015 sin las normas NIIF, el conjunto lo viene realizando solo a partir de este año, pero el 2015 no hay algún inconveniente.”</i>

Respuesta

(...) Ahora bien, 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, los últimos estados financieros a presentas bajo los principios contables del Decreto 2649 de 1993 son los presentados a 31 de diciembre de 2014. Ahora bien, a partir del 1° de enero de 2015, el Decreto 2649 de 1993 queda derogado, con lo cual la contabilidad debe llevarse con base en el nuevo marco técnico normativo.

En consecuencia, 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 no servir como prueba contable para efectos legales. (...)

Seguros - Arrendamiento Financiero

Concepto	Pregunta
2016-0934	<i>“¿Los seguros en los arrendamientos financieros se incorporan en el reconocimiento? (...)</i> <i>Según en la Sección 20 Arrendamientos, en el momento del reconocimiento inicial de un activo, si en el contrato incurre en un costo por seguro que mensualmente lo cobran por un valor fijo, según en el párrafo 20.9 ¿Este valor del seguro se añadirá al importe reconocido como activo y será incorporado también para calcular el interés efectivo?”</i>

Respuesta

(...) El párrafo 20.9 de la Sección 20 de la NIIF para las PYMES dice:

“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. (Subrayado fuera de texto).

Del párrafo transcrito se puede concluir que los seguros no se añaden al importe inicial reconocido como activo por el arrendatario en los arrendamientos financieros, puesto que el seguro es un contrato en el que una de las partes acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte, acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto que afecte de forma adversa al tenedor del seguro.

Por consiguiente, el seguro cubre un riesgo, que es ajeno a las condiciones intrínsecas del bien objeto del arrendamiento, lo que significa que el activo no requiere del seguro para funcionar y por lo tanto debe contabilizarse como un gasto al recibir el servicio de la cobertura de la compañía de seguros. (...)

Servicio de mantenimiento

Concepto	Pregunta
2016-0826	<i>“Contexto: En la empresa que laboro pertenece al grupo 1 y Comercializa vehículos, adicional prestan servicio de mantenimiento de los mismos, el año pasado vendieron cierta cantidad de Vehículos con el mantenimiento incluido por un año, el reconocimiento del ingreso se dio por la venta del vehículo y el ingreso por el mantenimiento se reconocía cuando se prestaba el servicio, sin embargo al inicio de este año el servicio lo paso a prestar otra compañía, por consiguiente la empresa que inicialmente vendió el servicio incluido quedo con un registro de Ingreso Diferido (pasivo) y sin reconocer ese ingreso.</i> <i>¿La empresa tiene proyectado realizar mantenimiento a las instalaciones (Construcciones y edificaciones), se puede reclasificar el ingreso diferido a una provisión para mantenimiento de Propiedades planta y equipo, sin reconocer el ingreso?</i> <i>¿Se ha verificado la NIC 37 y no encontramos un tratamiento para ese caso, la empresa puede tratar ese Ingreso Diferido como provisión?</i> <i>¿Cuál es la mejor practica para provisionar dineros para inversiones futuras?”</i>

Respuesta

(...) Con respecto a la pregunta 1 y 2 no se conocen las condiciones en que la otra compañía aceptó prestar el servicio de mantenimiento de los vehículos, por tanto, suponemos las siguientes situaciones:

a) La nueva entidad que prestará el servicio de mantenimiento, adquirió el derecho por una cantidad monetaria acordada, pero la entidad vendedora no atenderá ningún otro vehículo ni responderá por el servicio. En este caso, al no quedar la vendedora con obligaciones de desempeño, debitaría lo recibido del ingreso diferido. Cualquier diferencia debería ir a resultados.

b) La nueva entidad que prestará el servicio de mantenimiento solo le cobrará el servicio a la entidad inicial cuando el cliente solicite el servicio. De ser así, la vendedora debe seguir con el mismo procedimiento de amortización del diferido y cuando llegue la cuenta de cobro

de la nueva entidad prestadora del servicio, reconocería el valor como un gasto.

Considerando lo anterior, el ingreso diferido reconocido por la prestación del servicio de mantenimiento de vehículos no es posible reclasificarlo para reconocer la prestación de otro servicio ni convertirlo en provisión.

Debe diferenciarse entre causar un valor para utilizarse posteriormente y efectivamente disponer de fondos para el mismo fin. En el primer caso, si no existe una partida que cumpla la definición de pasivo, no es pertinente crear una provisión.

En estas circunstancias, la única vía es tomar el valor requerido de las utilidades del ejercicio creando una reserva para el fin perseguido.

Si de lo que se trata es de separar unos fondos para un uso especial, tendrían que manejarse como efectivo restringido, preferiblemente en una cuenta especial. (...)

Sociedad en Liquidación

Concepto	Pregunta
2016-0364	<i>"(...) Esta sociedad (...), dejo de ejercer su actividad y además entro en liquidación obligatoria por extinción del plazo, de acuerdo con el registró de cámara de comercio; su principal activo fue entregado en fideicomiso en garantía (...), y el valor de dicho activo solamente fue actualizado hasta el 2006. (...)</i> <i>¿Cuál es el ente competente para darnos una indicación sobre los registros adecuados en este caso, en el que no se eliminaron los ajustes por inflación en forma oportuna, plazo que había sido otorgado hasta el año 2006?</i> <i>¿(...) indicarnos la mejor forma de depuración que debe aplicarse?</i> <i>Si la sociedad no ha recibido un avalúo actualizado de activos y pasivos, antes de marzo del año 2016, ¿cómo deben cerrarse cifrasen los años 2014 y 2015, ya que esto es fundamental para poder tener estados financieros de liquidación en el año presente año? (...)"</i>

Respuesta

(...) aquellas entidades que actualmente (...) se encuentren en proceso de disolución y liquidación en forma voluntaria u obligatoria o las que prevean que no van a estar bajo la hipótesis de negocio en marcha como es el caso planteado por el consultante, deberán aplicar las normas que sobre la materia están contenidas en el decreto 2649 de 1993 y demás normas actualmente vigentes, (...).

Para dar respuesta al tratamiento contable planteado por el consultante es necesario traer a colación los siguientes artículos del Decreto 2649 de 1993.

Artículo 30. *"Estados de liquidación. Son estados de liquidación aquellos que debe presentar un ente económico que ha cesado sus operaciones, para informar sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y de cancelación de sus pasivos"*

Artículo 112. *"Contabilidad de las empresas en liquidación. Los activos y pasivos de las empresas en liquidación se deben valorar a su valor neto realizable."*

No es apropiado asignar el costo de los activos a través de su depreciación, agotamiento o amortización. Tampoco es apropiado diferir ingresos, gastos, cargos e impuestos.

Deben registrarse por separado los activos que deban ser devueltos en especie a los propietarios del ente y clasificar los pasivos según su orden de prelación legal.

En el momento en que conforme a la ley o al contrato sea obligatoria la liquidación de un ente

económico, se deben reconocer todas las contingencias de pérdida que se deriven de la nueva situación. Cuando la ley así lo ordene se deben reconocer con cargo a las cuentas de resultado, en adición a las contingencias probables, las eventuales o remotas.

Por regla general no es admisible el reconocimiento de hechos económicos con base en estimaciones estadísticas (...)" (subrayado fuera del texto)

Por lo anterior y de acuerdo con la información suministrada por el consultante, en la fecha inicial de liquidación la entidad legalmente estaba obligada a elaborar el balance inicial de la liquidación, en el cual los activos y pasivos deberían ser medidos al valor neto realizable, por lo cual en ese momento, los ajustes por inflación y valorizaciones previamente registrados formarían parte del nuevo valor del activo, siempre que la suma del valor en libros no exceda el valor neto realizable.

En períodos posteriores, cuando la entidad elabore los estados financieros de la liquidación, los activos y pasivos deberán ser ajustados al valor neto realizable, teniendo en cuenta los factores que hayan modificado este valor.

Para tal fin se tendrán en cuenta las normas legales que establecen las fechas para la presentación de los estados financieros, y otros requerimientos internos de la entidad. (...)

Software contable

Concepto	Pregunta
2016-0436	<i>“(…) Una Sociedad extranjera, constituyó sucursal en Colombia en 2015. La casa matriz utiliza un sistema contable global (no Colombiano), en el cual se registra la contabilidad de todas las sucursales (...) en otros países a fin de consolidar las compañías y tener información integrada; este sistema está en idioma Inglés. Sin embargo permite crear cuentas contables en idioma español, por lo cual al generar reportes se pueden ver las cuentas contables en español pero todos los rótulos de los informes, comprobantes de contabilidad y demás reportes se generan en inglés.</i> <i>El sistema mencionado permite llevar la contabilidad en pesos colombianos. (...). No se utiliza un plan contable colombiano en códigos, pero si se maneja el concepto contable para la clasificación. La empresa está clasificada dentro del grupo 2. (...)</i> <i>1. Es aceptable (...) llevar la contabilidad de la empresa colombiana en este sistema contable? En caso de no ser aceptable, si la compañía decide adquirir un sistema contable colombiano, ¿puede seguir llevando la contabilidad paralelamente en el sistema contable global, es decir tanto en el sistema contable colombiano, como en el sistema que utiliza la casa Matriz? (...), ¿cuáles serían las consecuencias o sanciones para la empresa si no cumple con llevar su contabilidad en el sistema contable adecuado?</i> <i>2. La empresa, en el momento de su constitución se encuentra para efectos de NIIF en el período de transición. ¿Debe de todas maneras llevar la contabilidad según el decreto 2649 para efectos fiscales o puede empezar a registrar la Contabilidad únicamente bajo NIIF? ¿Se deben emitir Estados Financieros bajo NIIF para el cierre de 2015 aun siendo el primer año de operación?”</i>

Respuesta

(...) el Código de Comercio, establece (...):

“Artículo 50. Contabilidad - requisitos. 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”

(...), debe tenerse cuidado en que la información que describe los asientos, los nombres de las cuentas y el contenido de los libros esté en idioma castellano, al margen de que el software esté en otro idioma.

El no cumplir con los requerimientos descritos, puede llevar a que la contabilidad no pueda ser admitida como medio de prueba y podría generar sanciones por no llevar la contabilidad en debida forma (aunque esta causal no se encuentra en el artículo, ver artículo 58 sobre sanciones por faltas en libros de contabilidad).

Dado que se trataba de una entidad nueva y que no tenía antecedentes, debió aplicar

desde el momento de su constitución el marco técnico normativo del grupo 2, (...).

Sin embargo, teniendo en cuenta que la contabilidad debió ser llevada para efectos legales de acuerdo con la normatividad anterior hasta el 31 de diciembre de 2015, la entidad de la consulta debió llevar la contabilidad oficial de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

En consecuencia, durante el año de transición la entidad debió presentar estados financieros de acuerdo con la normatividad anterior y simultáneamente debió obtener información de acuerdo con el marco técnico normativo del grupo 2, de tal manera que en el año de aplicación (2016) pueda utilizar esa información para preparar estados financieros de propósito general anuales o intermedios comparativos que los diferentes usuarios de la información le soliciten (...)

Software Contable

Concepto	Pregunta
2016-0074	<i>Este programa funciona tomando como base los códigos y nombres de las cuentas contables de la contabilidad local. No hay forma de establecer las equivalencias de los códigos ni de las cuentas (...), hemos enviado solicitudes de mejoramiento del sistema y la respuesta que nos dan es que se manejen por medio de informes, pero esto no es llevar la contabilidad en NIIF, ya que los libros oficiales saldrían con los códigos y nombres de las cuentas bajo normatividad local.</i> <i>De acuerdo con lo anterior solicitamos de manera cordial nos indiquen si la forma en que (...) presenta la información es aceptada o cumple con lo exigido en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF ”.</i>
Respuesta	

(...) En opinión de este Consejo las NIIF están encaminadas únicamente a la presentación de estados financieros y no del manejo de los registros en la contabilidad.

Por consiguiente, si el sistema contable (...) utilizado por la entidad (...) maneja todos los criterios de reconocimiento, medición y presentación exigidos en la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera, puede hacerse uso de este para poder presentar los estados financieros de la entidad, así como puede hacerse con cualquier software que cumpla los requerimientos de las NIIF.

Sin embargo, no está en el alcance de este Órgano de Normalización, pronunciarse sobre la validez o no de sistemas de información o aplicativos contables para dar cumplimiento a los nuevos marcos técnicos normativos.

Esa es una labor que debe desarrollar cada entidad en función de sus necesidades de procesamiento e información.

Lo anterior se ratifica en la página 15 de la Orientación Técnica No. 1 así:

“(...) Una cosa es un plan único, que incluye dinámicas contables y otra, un catálogo de cuentas que permite organizar la información para facilitar su agrupación y presentación de informes de propósito general y de propósito especial. El manejo de software contable requiere el uso de un catálogo de cuentas con códigos mayores o auxiliares que permitan el registro de los hechos económicos.

Pero la determinación específica de las cuentas que se utilicen y las subcuentas y cuentas auxiliares que se necesiten es un asunto del resorte de cada organización, al margen de que los entes de inspección, control y vigilancia establezcan criterios unificados para el reporte de la información que requieren en el desarrollo de sus funciones.

Considerando lo anterior, la idea de que la estructura de los planes de cuentas cumple la totalidad de los principios de revelación plena deberá ser revisada, ya que un catálogo de cuentas no es el instrumento más idóneo para definir la estructura forma y contenido de los estados financieros.

Los principios de presentación y revelación son un componente fundamental de los marcos técnicos normativos, que tienen como propósito generar información de alta calidad, transparente y comparable que sea útil para que los diferentes usuarios tomen decisiones.” (...)

Subvención

Concepto	Pregunta
2016-0477	<i>“De acuerdo con la Orientación profesional No 6 emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se menciona que los dineros recibidos por las ONG por concepto de convenios con destinación específica deben ser reconocidos en un pasivo a favor de la entidad remitente, el cual se debe amortizar en la medida de su utilización, y de igual forma debía afectar cuentas de orden para llevar su debido registro sin afectar la situación financiera de la ONG. Por tal razón me gustaría saber si la implementan de las NIIF modifica el registro contable de estos convenios o su manejo sigue siendo igual.”</i>

Respuesta

(...) De acuerdo con lo establecido en el Párrafo 24.1 de la NIIF para las PYMES

“(...) Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación”

Por lo anterior, para el caso planteado por el consultante, los recursos recibidos por la ONG en cumplimiento de ciertas condiciones podrán ser tratados como una subvención del gobierno y para su reconocimiento y medición se seguirán los criterios definidos en los Párrafos 24.4 y 24.5

Para la contabilización de estas transacciones en el estado de situación financiera de apertura la entidad tendrá en cuenta lo siguiente:

Criterios de reconocimiento y medición, párrafo 24.4 a 24.5 de la NIIF para Pymes

“24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.

(b) Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.

(c) Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.”

Ahora bien, en caso de tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, debe considerar

*“c. **Donaciones** Es la transferencia liberal a título gratuito de un activo o un servicio a favor de una ESAL. Las donaciones son un tipo de contribución. En sentido estricto, se consideran como tales aquellas que no tienen condiciones, pero pueden tener restricciones. Si la donación no tiene restricciones la ESAL podría imponerlas internamente.*

Aquellas restricciones internas o externas que impliquen el uso de la donación en activos de largo plazo son pertinentes que se traten directamente como parte del activo neto, bien sea temporal o permanentemente restringido. Las que no tienen restricciones cumplen el criterio de ingreso y deben llevarse como tales en el EA del periodo.” (...)

Tratamiento de vacaciones anticipadas bajo NIIF

Concepto	Pregunta
2016-0007	<i>"Basado en el pronunciamiento del Ministerio de Protección Social Concepto Jurídico No. 329350 del 04 de noviembre de 2010, (...), la cual señala:</i> <i>"(...) Pero esas vacaciones le fueron concedidas por la empresa extralegalmente, porque así lo exigía la organización que se había dado a sí misma, conforme a la cual todo el personal debía salir en vacaciones colectivas en esa época del año. Tal conducta no está prohibida por la ley y nada se opone a que el patrono, con criterio amplio y generoso o por razones de simple conveniencia, supere las previsiones que ella consagra.</i> <i>Pero si se dan vacaciones antes de que haya nacido la obligación de concederla, no puede exigirse al trabajador que complete el año de servicio que las causa, ni que reintegre el valor recibido si se retira antes; del propio modo no puede el trabajador pretender que se le otorgue un nuevo período de descanso, aduciendo que es en ese momento cuando se cumplen los presupuestos de la ley que le dan derecho a gozar de él, pues debe entenderse que las vacaciones ya recibidas cubren el lapso servido con anterioridad a su otorgamiento y tienen, con respecto a él, efecto liberatorio, y que, a partir de su disfrute, comienza a contarse el tiempo que da derecho a un nuevo período vacacional (...)"</i> <i>Me permito solicitar su concepto en el tratamiento contable que se debe dar y cuentas contables que se deben utilizar en la contabilización de las vacaciones anticipadas que se otorgan a un trabajador, que aún no ha cumplido o no tiene derecho a los 15 días de vacaciones por no tener un año laborando en la empresa, es decir, se debe utilizar una cuenta por cobrar o una cuenta del gasto, igualmente si este mismo trabajador cumple el año que pasa con las vacaciones que se dieron por anticipado, si cuando cumple el año tiene derecho a los 15 días, pero se le concedieron el año anterior en las vacaciones colectivas de la empresa 5 días anticipados, se le deben conceder los 15 días o solamente 10 días, y cuál sería también el tratamiento contable en este último caso".</i>

Respuesta

(...) La NIIF Pymes párrafo 28.3, establece que el costo de los beneficios a los que tiene derecho un empleado por haber prestado sus servicios a un ente económico se deben clasificar como una pasivo, a menos que el importe pagado exceda a las aportaciones que se deban realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, y tal exceso se reconocerá como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el Ministerio de Protección Social en el Concepto Jurídico No. 329350 del 04 de noviembre de 2010, establece

"y que, a partir de su disfrute, comienza a contarse el tiempo que da derecho a un nuevo período vacacional", y "pero si se dan vacaciones antes de

que haya nacido la obligación de concederla, no puede exigirse al trabajador que complete el año de servicio que las causa, ni que reintegre el valor recibido si se retira antes";

Para el caso de vacaciones concedidas de manera anticipada o vacaciones colectivas, el pago debería ser considerado como un gasto, dado que el empleado que continué empieza a causar un nuevo gasto de vacaciones en el siguiente período, por lo cual si se llevará como un anticipo en el siguiente período tendría un doble gasto sobre el mismo período.

*"28.1 (a) Beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los **beneficios por terminación**) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.*



28.3 Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el periodo sobre el que se informa:

(a) Como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe

pagado excede a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo". (...)



Valor intrínseco como valoración de Inversiones

Concepto	Pregunta
2016-0117	<i>“(…) les agradezco por favor informarme y/o orientarme sobre los métodos de valoración que son viables a la luz de las normas NIIF para que una empresa privada perteneciente al grupo 1 valore sus inversiones que tiene como accionista en varias sociedades privadas colombianas pertenecientes al grupo 2?</i> <i>Se dice que no es válido tomar como valor razonable el valor intrínseco que expida la empresa del grupo 2. ¿Es cierto esto? (…)”</i>

Respuesta

(…) En relación con su pregunta relacionada con la posibilidad de utilizar el valor intrínseco para la medición posterior de estas inversiones, le informamos que esto era

posible hacerlo al aplicar la base de principios contenidas en el Decreto 2649 de 1993, pero con la aplicación de los nuevos marcos normativos este procedimiento ha sido eliminado. (…)



Participantes en la elaboración de la compilación

Consejero ponente de la compilación

Leonardo Varón García – enero a julio de 2021

Miembros del equipo del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2016

Wilmar Franco Franco – consejero - presidente
Daniel Sarmiento Pavas - consejero
Luis Henry Moya Moreno - consejero
Gabriel Gaitán León – consejero
María Amparo Pachón Pachón – contratista
Andrea Patricia Garzón Orjuela – contratista
Edgar Hernando Molina Barahona – contratista
Jessica Andrea. Arévalo Mora – contratista
María Valeska Medellín Mora - contratista

Participantes en el documento de compilación

Participaron en el documento estudiantes de la asignatura regulación profesional de la carrera de Contaduría Pública de la Pontificia Universidad Javeriana:

Juan Felipe Ariza Flórez
Valentina Bonilla Laguna
Samuel Ricardo Calambas Marín
Diego Camilo Castañeda Vargas
Esdevisofia Castillo Rodríguez
Wanda Carolayn Gómez Iguaran
Karol Natalia González Monroy
Liz Eliana Herrera Cabrera
Lina Gabriela Herrera Chavarro
Laura Alejandra Jaramillo Rojas
Anyha Nathali López Páez
Diego Alejandro Lozano Peñuela
Ana María Pintor Riveros
Juan Diego Rodríguez Ortiz
Laura Daniela Romo Carvajal
Jesús David Sanéz Meza
Juan Pablo Serrano Patiño
Daniel Alejandro Siachoque Caro
Juan José Silva Pinzón
David Andrés Torres Castillo
Juan Pablo Velandia Prada

Contadores públicos participantes del proceso de compilación:

Miguel Ángel Díaz Martínez
Mauricio Ávila Rincón
Leonardo Varón García

Fotografía: Ángela María Cardozo Sánchez

Consejo Técnico de la Contaduría Pública, aprobado mediante acta No 37 del 21 de julio de 2021