



Ministerio de
**Comercio, Industria
y Turismo**



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

COMPILACIÓN DE CONCEPTOS



COMPILACIÓN DE CONCEPTOS EMITIDOS POR EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA POR EL PERIODO 2019

Bogotá, diciembre de 2024



COMPILACIÓN DE CONCEPTOS 2019

Contenido

Introducción.....	10
Forma como se realizó la compilación.....	11
Acta nombramiento revisor fiscal	12
Actividades relacionadas con la ciencia contable	13
Activos operados en acuerdos de concesión de servicios	14
Actuaciones – contador público.....	17
Actuaciones – contador público suspendido	18
Adopción por primera vez	20
Adopción primera vez – ajustes otro resultado integral (ORI)	22
Alcance – actuaciones del revisor fiscal.....	24
Alcance consulta 2019-1109 límites de ingresos para tener Revisor Fiscal.....	25
Alcance de la revisoría fiscal saliente	26
Alcance funciones del Contador y Revisor Fiscal	29
Alcance - responsabilidad – Revisor Fiscal	33
Anticipos – propiedad planta y equipo.....	34
Antecedentes disciplinarios.....	35
Aplicación de NIIF en PH.....	36
Aplicación Decreto 2101 de 2016 (entidades en liquidación).....	39
Aplicación – Enmiendas 2019	41
Aportes de capital - intangibles.....	42
Aprobación Estados Financieros PH	44
Arrendamiento no reconocido	46
Auditor fue nombrado revisor fiscal	50
Auditoría e interventoría de cuentas	52
Auditoría en una propiedad horizontal.....	56
Auditoría ISO 9001:2015 para la Revisor Fiscal.....	57
Auditoría sobre saldos iniciales	58
Auditoría en Propiedad Horizontal	60
Avalúo - Costo de un activo.....	62
Baja en cuentas por terminación vínculo matrimonial	64
Base de reserva legal	65



Cambio marco técnico normativo	68
Capitalización de utilidades	70
Capitalización intereses en el sector de la construcción – Grupo 2	71
Causación de cuentas por pagar	72
Causación de ingresos	73
Causación de ingresos	75
Certificación de Estados Financieros	76
Certificación de Estados Financieros	77
Certificados expedidos por contador	79
Clasificación y agregación de partidas en los estados financieros y en las notas	83
Cierre contable para cuentas de compensación	84
Cobro intereses de mora en PH.....	87
Combinación de negocios.....	88
Compañías en liquidación - Distribución anticipada remanentes	94
Concepto PH administración provisional	97
Condonación de intereses	99
Conflicto de interés del contador público	100
Conservación de software, libros, documentos.....	101
Consolidación de estados financieros	103
Contabilización Activo Intangible Software	109
Contabilización acuerdos conjuntos	112
Contabilización de dividendos por pagar.....	113
Contabilizaciones excedentes ESAL	114
Contratación Revisor Fiscal - modalidad laboral	117
Contrato del revisor fiscal	123
Contratos pendientes de ejecución	124
Control de Cambios en las Políticas Contables.....	126
Corrección de errores	127
Corrección de errores en estados financieros	128
Corrección de errores – presentación de estados financieros	130
Consolidación de estados financieros	131
Consolidación Estados Financieros.....	132
Costos de producción	133
Costos de rehabilitación ambiental	134
Costos por préstamos en constructoras.....	136
Cuentas por cobrar a vinculados	137
Cuotas extraordinarias en PH	139
Depreciación activos en bodega	141



Depreciación y fondo de imprevistos en el presupuesto.....	142
Descuentos tributarios por ICA e IVA.....	143
Deterioro de activo por derecho de uso.....	148
Devoluciones en ventas	150
Dictamen de revisor fiscal en propiedad horizontal	152
Diferencia en cambio	154
Diferencia en cambio	157
Diferencia entre principio y norma.....	159
Diseño de catálogo de cuentas.....	163
Donaciones	164
Ejercicio de la revisoría fiscal	166
Ejercicio de Revisor Fiscal y Docente en la misma institución	169
Ejercicio profesional del Contador Público.....	170
Ejercicio profesional del contador en caso de limitaciones impuestas al Representante Legal ..	171
Ejercicio Revisor Fiscal no posesionado en propiedad horizontal	172
Ejercicio simultáneo de Revisor Fiscal, Contador o Asesor	174
Errores contables – fraudes.....	175
Errores en la presentación de estados financieros	176
Estado de cambios en el capital de trabajo	179
Estado de Cambios en el Patrimonio	180
Estados financieros	182
Estados financieros bajo NIIF en copropiedades.....	184
Estados Financieros Compañías en Liquidación	186
Estados financieros combinados.....	189
Estados financieros consolidados.....	192
Estados financieros intermedios en una PH.....	194
Factoring de facturas con proveedores.....	197
Fecha del dictamen – revisor fiscal.....	198
Firma de estados financieros por otro contador.....	199
Firma de estados financieros por parte del revisor fiscal saliente.....	201
Firma de estados financieros y de notas.....	203
Firma del contador sociedad contadores.....	206
Firma indebida en estados financieros	209
Formato de libros para derecho de inspección.....	210
Fuentes internas y externas de financiación	211
Funciones Revisor Fiscal en propiedad horizontal	212
Funciones y responsabilidades del revisor fiscal	214
Funciones y responsabilidades del revisor fiscal	215



Gastos administrativos y preoperativos.....	216
Glosas de las EPS en facturación de IPS.....	218
Implementación NICC1 y código de ética	220
Impuesto al consumo en compra de cervezas.....	221
Impuesto diferido.....	222
Impuesto diferido en propiedad, planta y equipo.....	223
Impuesto diferido-intangibles	225
Impuesto diferido por contabilización de Marcas	228
Impuesto diferido por pago a proveedores del exterior	229
Impuestos incluidos en inventarios.....	230
Incompatibilidad Administrador y Contador en propiedad horizontal	231
Incompatibilidades para el Revisor Fiscal	233
Incrementos Patrimoniales.....	234
Inexactitud	236
Informes Contador sobre causal de disolución	238
Informes del Revisor Fiscal.....	240
Informes del Revisor Fiscal en Copropiedades.....	242
Inhabilidades del Revisor Fiscal en PH	243
Ingreso por recuperaciones de gastos.....	245
Inhabilidad al pasar de auxiliar contable a auxiliar de revisoría fiscal	249
Inhabilidad – consultor a revisor fiscal	250
Inhabilidad del Revisor Fiscal.....	251
Inhabilidad para aceptar el cargo de Revisor Fiscal.....	252
Inhabilidad para ejercer como revisor fiscal.....	253
Inhabilidad para revisor fiscal	257
Inhabilidad Revisoría Fiscal	259
Inhabilidad – Revisor Fiscal	260
Inhabilidad Revisor Fiscal suplente	261
Inhabilidad – Revisor Fiscal Suplente.....	262
Inhabilidad y sanciones para un revisor fiscal	263
Inhabilidades del Revisor Fiscal.....	265
Inhabilidades del revisor fiscal	268
Inhabilidades – Revisoría Fiscal.....	270
Inhabilidades – Revisoría Fiscal.....	271
Inhabilidades – revisores fiscales	272
Inhabilidades para el Revisor Fiscal	273
Inhabilidades para una firma de contadores	276
Interés de mora copropiedades.....	278



Intereses de mora en expensas PH	279
ISAE 3402	280
IVA en compra de elementos de propiedad planta y equipo	281
Lease-back (retroarriendos)	282
Lease back bien inmueble	289
Libros auxiliares de nómina	292
Libros contables.....	295
Libros de contabilidad – fuente de estados financieros consolidados	297
Límite de ingresos para tener revisor fiscal.....	299
Límite de revisorías fiscales-suplencia.....	301
Límite revisorías fiscales	303
Los conjuntos cerrados deben aplicar las NIIF	304
Manejo de inventarios	309
Manejo fondo de imprevistos	311
Marco técnico normativo vigente para las Pymes	315
Medición de inversión en CDT.....	316
Medidas de rendimiento o desempeño – ingresos y gastos financieros	317
Medición inversiones en asociadas	318
Mejoras en propiedad ajena	320
Modelo de pérdida esperada para deterioro	321
NIIF 15 ventas como contraprestación.....	322
NIIF 16 Arrendamientos.....	326
NIIF 16 Renovación contratos de arrendamiento	328
Nombramiento de Revisor Fiscal	333
Nombramiento Revisor Fiscal – Persona Jurídica	335
Normas Método de Participación	340
Normativas que regulan la profesión contable.....	341
Normas sobre registros y libros	342
Normatividad aplicable – Encargo Revisoría Fiscal	346
Normatividad contable para empresa extranjera en Colombia.....	349
Número de empleados – Aplicación NIIF	353
Obligación de la Revisoría Fiscal.....	354
Obligación de llevar contabilidad	355
Obligación de llevar contabilidad oficinas de representación	357
Obligación de tener Revisor Fiscal en una PH.....	358
Obligación de tener Revisor Fiscal en una ESAL	359
Obligación de tener revisor fiscal por nivel de ingresos	361
Obligaciones por pagar	362



Obligaciones y responsabilidades del revisor fiscal.....	364
Obligatoriedad -Revisoría Fiscal	366
Oportunidad en la elección del revisor fiscal	368
Órganos decisorios en una copropiedad	370
Orientación para una auditoría en una copropiedad	372
Orientación técnica Decreto 2101 de 2016	375
Parqueaderos en una PH	377
Pasivo por arrendamientos (NIIF 16)	379
Pasivos externos	383
Patrimonio contable frente patrimonio fiscal	385
Patrimonio Liquido	387
Periodo contable semestral – pago dividendos	390
Período de ejercicio del Revisor Fiscal	392
Período de ejercicio del Revisor Fiscal	394
Periodo de gracia – Contratos de Arrendamiento	395
Personas naturales – Estados financieros consolidados	398
PH errores en los estados financieros	400
PH errores en los Estados Financieros – actuaciones del Contador	401
Plan Único de Cuentas	403
Plazo entrega documentos por retiro	404
Plusvalía para quien desea vender un negocio	405
Políticas contables	406
Políticas contables en una PH	408
Políticas contables y errores	412
PPYE Contratos con el Estado	414
Preguntas sobre Propiedad Horizontal	418
Preguntas varias PH	421
Preguntas varias sobre propiedad horizontal	423
Presentación EEFF Consolidados primera vez	427
Presentación de Estados Financieros	429
Presentación rendimientos financieros como ingresos operacionales	432
Préstamos de accionistas a la sociedad	434
Propiedad de inversión en mandato	435
Provisiones para impuestos	437
Provisión por ingresos	439
Quién aprueba las políticas bajo NIIF	442
¿Quién debe certificar los estados financieros?	443
Quién debe firmar estados financieros	446



Reconocimiento contable clubes sociales	447
Reconocimiento compra de inmueble con recursos "fairtrade"	449
Reconocimiento de contribuciones a entes de vigilancia y control	451
Reconocimiento de gastos preoperativos	452
Reconocimiento del impuesto por valorización	455
Reconocimiento de recursos provenientes de convenios	458
Reconocimiento de la diferencia en cambio	463
Reconocimiento del IVA en bienes de capital	464
Reconocimiento en propiedad horizontal	466
Reconocimiento prima comercio justo	470
Recosteo de inventarios	472
Reexpresión de estados financieros en microempresas	473
Registros contables de cierre de ejercicio	474
Registro de aportes en una ESAL	476
Registro de incapacidades	479
Registro de Robos en PH	480
Registro fiducia mercantil	483
Reinversión Excedentes en una ESAL	487
Requerimiento de revelaciones	488
Responsabilidad del Contador	491
Responsabilidad del contador en relación con la información exógena	492
Responsabilidad del Revisor Fiscal	493
Responsabilidad del Revisor Fiscal	496
Responsabilidad del Revisor Fiscal	498
Retención en la fuente a los dividendos	502
Retención libros y soportes contables	506
Retenciones en contratos de mandato	507
Retenciones y aportes de nómina	509
Revelaciones	511
Revisor fiscal en copropiedades	513
Revisor fiscal en la controladora y en una subordinada	514
Revisor Fiscal Suplente	515
SalDOS de Bancos	516
SalDOS de bancos libros y extractos	517
Sanciones en la Ley 43 de 1990	519
Software contable de propiedad de terceros	521
Solidaridad del contador en el pago de sanciones	522
Soportes sobre certificado de ingresos	523



Subvenciones	524
Subvenciones del gobierno.....	525
Tarifas de honorarios para el revisor fiscal	526
Tasa implícita en arrendamientos.....	528
Terminación del vínculo contractual de un contador.....	530
Terneros nacidos – activos biológicos	531
Terreno y edificio no utilizado por cambio de uso	533
Tratamiento ajustes en adopción NIF.....	536
Uso de un Catálogo de cuentas.....	537
Uso del trabajo del auditor interno	538
Uso de reserva de asignación permanente en ESAL	540
Valor residual de un activo	541
Valorización de elementos de propiedad planta y equipo	542
Valoración de intangibles	543
Variación cánones de arrendamiento	544
Venta del derecho de un recurso natural	546
Venta títulos valores.....	548
Vigencia de las modificaciones de la NIC 19 y la CINIF 23	550
Vigencia – NIIF 16	551
Vínculo contractual del Revisor Fiscal.....	552
Vinculación del Revisor Fiscal	553
Participantes en la elaboración de la compilación	555



Introducción

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP en Colombia, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, está facultado conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009 “*Autoridades de regulación y normalización técnica*”. Este organismo, adscrito al Ministerio de Comercio Industria y Turismo, ofrece a la comunidad, a quienes se denomina peticionarios, la posibilidad de realizar consultas relacionadas con inquietudes, aclaraciones o precisiones en temas técnico-científicos sobre: la aplicación de las Normas de Información Financiera, el ejercicio profesional del contador público, revisoría fiscal, la aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información y aspectos contables en general, de acuerdo con las leyes vigentes, tales como la Ley 145 de 1960, la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, el Código de Comercio, el DUR 2420 de 2015, y demás normatividad expedida por el Gobierno Nacional.

El objetivo del presente documento de compilación es divulgar consultas seleccionadas por su importancia y relevancia, para que el público en general, los profesionales de la contaduría pública, los estudiantes, administradores, empresarios y demás interesados puedan conocer la doctrina emitida por este organismo. En esta ocasión, la compilación abarca consultas realizadas en el año 2019.

El CTCP ha emitido numerosos conceptos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, en cumplimiento de su función de orientar sobre los marcos técnicos normativos expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. Antes de enviar una nueva consulta al CTCP, se recomienda revisar esta base de datos para verificar si su inquietud, u una similar, ya ha sido resuelta. Para ello, puede utilizar el buscador aplicando filtros como año, tema y/o número de concepto.

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

Leonardo Varón García
Consejero del CTCP (2018-2021)

Forma como se realizó la compilación

El proceso de compilación consistió en la selección, depuración, clasificación y organización de los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) durante el año 2019.

Inicialmente, se convocó al grupo de estudio de NIIF del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL), con la participación inicial de 94 contadores públicos de diversas regiones del país. De estos, 50 colegas participaron activamente en el desarrollo de las consultas asignadas, entregándolas en los plazos establecidos.

A través de sesiones virtuales, se llevó a cabo el trabajo bajo los siguientes parámetros:

- Identificación y exclusión de conceptos no pertinentes:
 - Conceptos que trasladaban la consulta a otras entidades.
 - Conceptos que referenciaban otros conceptos previamente emitidos.
 - Conceptos en los cuales el CTCP no tenía competencia.
- Selección de conceptos relevantes:
 - Los conceptos pertinentes e importantes para la comunidad general fueron seleccionados para avanzar a una etapa de edición.

En la etapa de edición se realizaron las siguientes acciones:

- Eliminación de párrafos introductorios.
- Corrección de errores ortográficos.
- Supresión de frases o palabras irrelevantes para la compilación, identificando las omisiones con "(...)".

Estas modificaciones se realizaron tanto en las preguntas del consultante como en las respuestas emitidas por el CTCP. Si algún interesado desea consultar el derecho de petición original, puede acceder a la página web del CTCP para revisarla.

Posteriormente, los conceptos se titularon, se consolidaron en un documento unificado y se organizaron en orden alfabético, para facilitar su uso por la comunidad en general. El resultado fue un archivo consolidado que incluyó 51 conceptos clasificados por tema.

Finalmente, se realizó una última depuración en dos etapas: un trabajo preliminar, seguido por una revisión exhaustiva y depuración final a cargo del exconsejero Leonardo Varón García.

Miguel Ángel Díaz Martínez
Profesional de Apoyo – Contratista CTCP



Acta nombramiento revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1126	¿El acta de la asamblea ordinaria de accionistas en donde se nombra al revisor fiscal para un periodo de un año, representa algún tipo de contrato comercial?

RESPUESTA

(...) el revisor fiscal debe ser nombrado por la asamblea y esto deberá figurar en el acta correspondiente, este documento sirve de soporte para el registro público de la cámara de comercio u otra autoridad que resulte pertinente. En las actas se incorporan las decisiones tomadas en la asamblea, y ellas se incorporan en el "Libro de Actas de Accionistas", a la luz de lo establecido en el artículo 431 del código de comercio.

Mediante concepto No 2019-0970, emitido por parte del CTCP se manifestó lo siguiente:

"Normas profesionales que tratan el tema del contenido del acuerdo sobre términos del encargo de auditoría"

La NIA 210 incorporada en el anexo 4º del DUR 2420 de 2015, establece que el acuerdo de los términos del encargo de auditoría deberá contener, entre otras cosas, lo siguiente:

- La definición del alcance, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera;*
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA;*

• Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo;

• La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas;

• El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto;

• El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros;

• La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación;

• La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella."

El encargo de revisoría fiscal, sus derechos y obligaciones, también debe ser incorporado en una carta del encargo, en la que también se incluyen las responsabilidades de la administración respecto de la información financiera, el control interno, el cumplimiento legal, y otros temas que son objeto de su encargo (...)



Actividades relacionadas con la ciencia contable

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0268	(...) Una sociedad que tiene dentro de su objeto social: 1) La administración de nómina 2. Estudios organizacionales y 3. Consultoría financiera ¿Desarrolla actividades que corresponden a la ciencia contable o actividades conexas con la ciencia contable?

RESPUESTA

(...) el artículo 2 de la Ley 43 de 1990 descrito a continuación define las actividades relacionadas con la ciencia contable; por ende, el consultante deberá revisar a la luz de este artículo si en alguna de las actividades que desarrolla se encuentra uno de estos trabajos.

*"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. (...)***

De la lectura del artículo se observa una separación entre "las actividades relacionadas con la ciencia contable en general" y "las actividades conexas con la naturaleza de la profesión del Contador Público", de la siguiente manera:

Actividades relacionadas con la ciencia contable en general

- organización, revisión y control de contabilidades,
- certificaciones y dictámenes sobre estados financieros,
- certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad,
- revisoría fiscal, y
- prestación de servicios de auditoría

Actividades conexas con la naturaleza de la profesión del Contador Público

- asesoría tributaria,
- asesoría gerencial en aspectos contables y similares

El párrafo primero de dicho artículo menciona que "**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 repúblicas, lidad", por lo que se podría concluir que las "actividades conexas con la naturaleza de la profesión del Contador Público" pueden ser prestadas por contadores públicos, pero no es una facultad exclusiva de dicha profesión (es decir otras profesiones también pueden prestar dichos servicios), cosa diferente a lo que ocurre con las "actividades relacionadas con la ciencia contable en general" las cuales por imperio de la ley deben ser prestadas por contador público o por sociedades de contadores públicos pero bajo la responsabilidad de un contador público.

Respecto de su consulta, no se observa que los servicios de administración de nómina, estudios organizacionales y la consultoría financiera, se traten de "actividades relacionadas con la ciencia contable en general" de conformidad con el artículo 2 de la Ley 43 de 1990, por lo que pueden ser prestados por contadores públicos y sociedades de contadores públicos, así como por otros profesionales o sociedades diferentes. (...)



Activos operados en acuerdos de concesión de servicios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0383	Soy revisor fiscal de una empresa de servicios públicos prestadora del servicio de aseo (...). La empresa operadora perfecciona la operación bajo un contrato de operaciones especializada con la vigencia de 15 años contando con la respectiva licencia ambiental que otorga el derecho de operación del relleno sanitario trasladando su respectivo cobro a través de la facturación al usuario final. Para este fin el municipio entrega a la empresa el terreno en el cual se dispondrán los residuos quien a su vez está obligada a entregar la infraestructura al municipio en unas condiciones especificadas al final del período del contrato. Actualmente la empresa presta el servicio de aseo bajo la modalidad de operador constructor. La empresa es responsable de la construcción, mantenimiento y operación de toda la infraestructura necesaria para garantizar la prestación del servicio de aseo. La empresa recibe los beneficios económicos atribuidos al activo. De acuerdo con lo escrito anteriormente, la empresa NO ha reconocido como elemento de propiedad, planta y equipo la infraestructura, sino que lo ha registrado como un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. (...) Solicito a su despacho en la medida que sea posible aclarar si el manejo contable aplicado es correcto o no.

RESPUESTA

En efecto, la sección 34 de la NIIF para las PYMES Actividades Especiales y la CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios, trata las operaciones relacionadas con la infraestructura de servicios públicos entregadas a un prestador de servicios públicos para “*construir-operar-transferir*” o para “*rehabilitar-operar-transferir*”, donde se encuentre de por medio un servicio público prestado por parte de un operador por medio de un acuerdo de concesión o de un acuerdo para prestar los servicios.

La CINIIF 12 y la sección 34 de las NIIF para las PYMES, aplican respecto de acuerdos en los cuales una entidad del sector privado (operador) construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público y opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo de tiempo especificado.

Para evaluar si el activo se encuentra dentro del alcance de las normas citadas anteriormente, el consultante deberá realizar, entre otras, un análisis de las siguientes situaciones:

Criterio de cumplimiento	Criterios de verificación
El activo se refiere a una infraestructura de servicio público.	Normalmente la infraestructura relacionada con la prestación del servicio público de recolección de basuras, la cumple.



Criterio de cumplimiento	Criterios de verificación
Existe un acuerdo por escrito.	Normalmente existe un acuerdo por escrito, un acto administrativo o una adjudicación de una licitación.
La concedente es una entidad del sector público y el operador es una entidad del sector privado.	Se debe analizar si la concedente es una entidad del sector público o una entidad delegada por el Gobierno para realizar dicha adjudicación en su nombre.
La entidad operadora es responsable de al menos una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados, y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.	El operador de la concesión es responsable de construir o mejorar la infraestructura, de prestar un servicio y de operar la infraestructura.
El contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el período de la concesión.	Normalmente la contraprestación pagada al operador se encuentra regulada por parte de una tarifa para prestar el servicio.
La entidad está obligada a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones específicas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña.	Normalmente el contrato establece las condiciones en las cuales debe devolverse la infraestructura a la concedente una vez se ha cumplido el plazo de la concesión.
La concedente regula o controla, qué servicios debe proporcionar la entidad con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio.	Existe una normatividad legal que trata la forma como debe prestarse el servicio de servicios públicos domiciliarios en relación con el aseo y la disposición final de residuos.
El contrato de concesión tiene una fecha de tiempo pactada, o es por toda la vida útil del activo.	Normalmente dichos contratos tienen un plazo de tiempo.

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe concluir estar o no dentro del alcance de la CINIIF 12 o la sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Una vez la transacción se encuentra dentro del alcance de las normas anteriores, debe

determinar si la contraprestación recibida (por la rehabilitación, mantenimiento u operación) corresponde con un activo financiero o intangible, realizando el siguiente análisis:

Criterio de cumplimiento	Criterio de verificación
El operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción, de la entidad que efectúa la concesión.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente pactados o establecidos.
La concedente garantiza al operador un importe específico o determinable, o el déficit, si lo hubiere, de los aportes recibidos por los usuarios y los aportes específicos o determinables.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente garantizados.



Criterio de cumplimiento	Criterio de verificación
Tiene el operador un derecho contractual a cobrar a los usuarios de los servicios, de acuerdo al grado de uso del servicio por parte del público.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo intangible, por la inversión realizada en la infraestructura de servicios públicos para la recolección de residuos.

La entidad debe tener presente, que los activos entregados por parte de la concedente (municipio, departamento, empresa de servicios públicos) no debe ser reconocida como elementos de propiedad, planta y equipo, debido que como lo menciona el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 en la CINIIF 12 párrafo 11:

“Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas.

El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato”. (...)



Actuaciones – contador público

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1203	<i>(...) Si los estados de cuenta de cuotas de Administración de una copropiedad que he solicitado en calidad de propietario del inmueble solamente deben ser presentados sin la correspondiente identificación plena del contador que realizó la gestión que tiene encomendada.</i> <i>Solicito me sea informado que valor legal tiene los estados de cuenta cuando no son firmado por el Contador (...) de la copropiedad.</i> <i>El contador ha entregado estados de cuenta por concepto de Administración para ser cancelados en el Banco (...) pero dentro de los mismo ha omitido información como la cuenta donde se debe consignar y los funcionarios del Banco me han manifestado que no recibe los dineros por que hace falta la cuenta de donde se debe hacer la consignación o las consignaciones. (...)”</i>

RESPUESTA

(...) Si los estados de cuenta de cuotas de Administración de una copropiedad que he solicitado en calidad de propietario del inmueble deben ser presentados sin la correspondiente identificación plena del contador.

Respuesta: La responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad, ninguna norma legal ha establecido la obligación de que el Contador Público suscriba los estados de cuenta ni cuentas de cobro, no obstante que este es parte de la administración.

Solicito me sea informado que valor legal tiene los estados de cuenta cuando no son firmado por el Contador que esté dando fe pública a la cuenta de la copropiedad.

Respuesta: La Fe pública es una delegación que el estado ha dado a los contadores, y solo es aplicable para aquellos actos previstos en la Ley.

Al suscribirse un documento por un contador público, conforme a los requerimientos legales, existe la presunción de que el documento es cierto y verdadero, pero ello no puede extenderse de manera arbitraria por parte de autoridades y otros autorizados.

El CTCP no conoce ninguna norma legal que requiera que los estados de cuenta sean

firmados por el Contador Público, más bien está es una responsabilidad que correspondería a la administración, que como ya se indicó debe llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto.

El contador ha entregado estados de cuenta por concepto de Administración para ser cancelados en el Banco (...) pero dentro de los mismo ha omitido información como la cuenta donde se debe consignar y los funcionarios del Banco me han manifestado que no recibe los dineros por que hace falta la cuenta de donde se debe hacer la consignación o las consignaciones.

Respuesta: Es responsabilidad de la administración establecer procedimientos expeditos y medidas de control interno, que faciliten el pago de las cuotas de administración,

Si existe una falla en este procedimiento, ellos deberían ser reportados a la administración del conjunto para que se tomen las medidas que resulten pertinentes.

El responsable del control interno es la administración de la entidad, y es un error creer que la responsabilidad por la contabilidad es únicamente del contador, el actúa como auxiliar de la administración y apoya estos procesos. (...).



Actuaciones – contador público suspendido

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-199	(...) hemos descubierto que (...) la Junta Central de Contadores suspendió a la Contadora que había contratado la Administradora de esa época y esta contadora trabajó la información contable, emitió Estados Financieros mensuales y firmó también los Estados Financieros del 2016 y 2017 presentados a la Asamblea General de Copropietarios, ella prestó servicios hasta febrero 28 de 2018 y de igual manera firmó hasta esa fecha. (...) Nuestras dudas en el Consejo es saber lo siguiente: 1. La legalidad que tiene esa información y los Estados Financieros firmados y aprobados por la Asamblea General de Copropietarios de los años 2016 y 2017 2. De no ser válida esta información, que pasa con los Estados Financieros del año 2018 que se van a presentar a la Asamblea en el mes de marzo? 3. El contador y Revisor Fiscal nuevos como deben hacer sus revelaciones para los Estados Financieros del 2018? 4. Qué pasa con el Revisor Fiscal que firmo los Estados Financieros del 2016, 2017 hasta febrero de 2018, era su responsabilidad velar porque el contador estuviera habilitado. 5. La nueva contadora solo deberá certificar el movimiento del año 2018 y el Revisor deben dictaminar con salvedad?

RESPUESTA

(...) Dando respuesta a las preguntas 1, 2 y 3, en nuestra opinión, los estados financieros certificados por parte del Contador Público que se encontraba sancionado por parte de la Junta Central de Contadores, se consideraran como no válidos.

De acuerdo con lo anterior, es necesario adelantar la gestión pertinente para validar la información de esos años por parte de un Contador Público habilitado y que de esa manera no se presente el mismo efecto en los estados financieros de la vigencia 2018.

De no adelantarse dicho procedimiento, el Contador Público y el Revisor Fiscal deberá establecer el impacto de dicha amenaza y basados en el código de ética de la profesión, 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).

En cuanto a la pregunta 4, (...), el CTCP no tiene la competencia para pronunciarse acerca de las actuaciones de revisores fiscales y contadores públicos.

Sin embargo, si la peticionaria considera que las actuaciones del revisor fiscal han puesto en riesgo los intereses de la Copropiedad, basada en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990 (...), puede presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, el cual es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley a quienes violen tales disposiciones.



Para la pregunta 5, en nuestra opinión, tal como se mencionó previamente, tanto contador como revisor fiscal deberán evaluar las amenazas potenciales que representan los estados financieros con la novedad descrita dentro de la consulta y establecer las salvaguardas que pueden aplicar.

En el caso del contador público es preciso aclarar que la certificación de los estados financieros incluye la información referente a las operaciones desarrolladas en la vigencia 2018, precedidas por unos saldos iniciales los cuales no podrían tener validez.

Razón por la cual el Contador Público responsable de la información del año 2018, debe garantizar la integridad y razonabilidad de los saldos iniciales del año 2018, por cuanto su responsabilidad al cierre del 31 de diciembre de 2018, es efectuar la certificación de dichos estados financieros y

ello incluye los saldos provenientes de períodos anteriores.

En caso de que haya imposibilidad de obtención de los saldos iniciales, el Contador Público podrá aplicar una salvaguarda consistente en la emisión de un informe sobre los asuntos identificados

En el caso del revisor fiscal, mediante la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, si para los casos mencionados dentro del contexto de la consulta, existe evidencia de que los estados financieros contienen riesgo de incorrección material debido a errores o de fraude, no sería posible para el contador público que ejerce como revisor fiscal emitir una opinión sin salvedades, por lo cual debería considerar los hallazgos como base para emitir una opinión modificada, tal como lo establece la NIA 700 (numerales 16 y 17) (...)”



Adopción por primera vez

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0229	<i>"¿Cuál es el procedimiento a seguir para una microempresa y una Pyme que a la fecha de hoy no han implementado los marcos normativos contables correspondientes al grupo 3 y 2, teniendo en cuenta que el cronograma establecido para el Estado de Situación Financiera de Apertura fue en enero 01 de 2014 y enero 01 de 2015, respectivamente?</i> <i>La consulta se realiza también advirtiendo la dificultad que se tendría al emitir estados financieros de fechas anteriores pudiéndose haber perdido la información y al no tener plena confiabilidad de los registros contables bajo la anterior normatividad, dado que, hay casos que dichos registros no reflejaban la realidad financiera."</i>

RESPUESTA

(...) si la contabilidad y los libros de la entidad presentan una irregularidad por la no aplicación de las normas profesionales, legales y reglamentarias, para el caso de las entidades clasificadas en el Grupo 2, durante los años 2016, 2017 y 2018, y para el caso del Grupo 3, para los años 2015, 2016 y 2017, y 2018, será necesario que la entidad realice la reexpresión retroactiva, o el ajuste de las bases o principios con los cuales fueron elaborados sus estados financieros de propósito general "EFPG", y que presente para aprobación de la Asamblea o Junta de Socios, un conjunto completo de estados financieros, que incluya las nuevas cifras para todos los períodos anteriores, en los cuales los libros y su contabilidad no fueron llevados en debida forma.

(...) La no elaboración de los estados financieros de propósito general (EFPG), conforme a las normas legales y reglamentarias, en los períodos en los que se aplicó el decreto 2649 de 1993, aun cuando en ciertos casos podrían no tener efectos materiales en los estados financieros de la entidad (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos), afecta la comparabilidad de los estados financieros y las evaluaciones que efectúan sus usuarios respecto de la provisión de recursos a la entidad.

También es importante anotar, que los EFPG se presumen legales, y generan efectos ante terceros, y más aún cuando ellos han sido sometidos a las certificación, dictamen y aprobación del máximo órgano social.

Por ello, este Consejo recomienda que para los períodos que presentan tales irregularidades se efectúen los ajustes requeridos, según el marco normativo que resulte pertinente; para una entidad del Grupo 2, se requeriría el ajuste retroactivo de los errores y cambios en políticas, desde la fecha de aplicación del nuevo marco, realizando los ajustes materiales que resulten pertinentes y presentando un juego completo de estados financieros que incluya información comparada de todos los períodos.

Esto no corregiría la irregularidad presentada en los períodos anteriores, y por ello la entidad estaría expuesta a los efectos legales que se deriven de no haber cumplido las normas profesionales, legales y reglamentarias.

Tratándose de una entidad del Grupo 3, no obstante que para ellas no se requiere el ajuste retroactivo de los errores y cambios de política, y que en este caso se podrían haber utilizado otras bases de medición distintas del costo histórico, (ver párrafos 2.2., 2.39, 15.6. y 15.8 entre otros) permitidas para quienes aplican las NIIF o la NIIF para las Pymes, también se presentaría una irregularidad en los libros y en la contabilidad, la cual podría ser subsanada para el último período, presentando un juego completo de estados financieros que incluya información comparada de todos los períodos anteriores no presentados.



Este procedimiento no corregiría la irregularidad presentada en los períodos anteriores, y por ello la entidad estaría expuesta a los efectos legales que se deriven de no haber cumplido las normas profesionales, legales y reglamentarias.

En conclusión, el no cumplimiento de las normas profesionales, legales y reglamentarias, expone a la entidad, a los administradores y a los contadores públicos que suscribieron tales estados financieros, a las sanciones civiles (contractuales o extracontractuales), administrativas (contravencional), disciplinarias y penales, que han sido previstas en las normas legales. Por ello, este consejo recomienda la corrección de tales irregularidades, considerando las restricciones de materialidad y de costo-beneficio previstas en las normas técnicas, así como los posibles efectos que estas irregularidades pudieron generar en las decisiones tomadas por los usuarios de los estados financieros.

El procedimiento de ajuste podría diferir entre entidades, por cuanto esto depende de los hechos y circunstancias, de las restricciones de costo-beneficio, y del ajuste material o inmaterial, que la aplicación del nuevo marco genera en los estados financieros de la entidad, y en las decisiones de terceros de buena fe, que confiaron en los estados financieros certificados y/o dictaminados.

Una entidad del Grupo 3, podría tener menores efectos que una entidad del Grupo 2, por cuanto la aplicación de una base de causación simplificada fundamentada en el costo histórico, los menores requerimientos de revelación, y las diferencias entre los usuarios de los estados financieros, podría

tener un menor efecto en la situación financiera, el rendimiento, y los flujos de efectivo de la entidad, así como en las evaluaciones que fueron realizadas por los usuarios.

Por último, en relación con su pregunta sobre la pérdida y reconstrucción de la contabilidad el art. 135 del Decreto 2649 de 1993, aún vigente, indica lo siguiente:

"Art. 135. Pérdida y reconstrucción de los libros. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición." (...)



Adopción primera vez – ajustes otro resultado integral (ORI)

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0952	(...) Dentro del proceso de adopción por primera vez se eliminó los valores acumulados en ajustes por inflación, tanto de activos como de pasivos y patrimonio. Entre ellos activos fijos e inversiones (...). En el año 2019 se vendieron activos fijos; en el año 2019 se cedieron sin utilidad alguna las acciones y no fueron objeto de recibo de dinero. Eran de la persona jurídica y se cedieron a los socios de la sociedad donde la persona jurídica era accionista; ¿Para efectos contables qué tratamiento debe darse al ajuste que se llevó a resultados por adopción por primera vez? ¿Ese valor que se encuentra dentro de la cuenta de resultados por adopción por primera vez, puede distribuirse? ¿ese valor debe capitalizarse? ¿Qué tratamiento se da al valor de ajuste por inflación que se encuentra en esa cuenta por la depuración de las acciones, si la cesión de estas no genero flujo de efectivo real? ¿A la venta del activo fijo (vehículo) se debe tener en cuenta para darle de baja al mismo, el valor que por ese activo se eliminó de ajuste por inflación y se llevó a resultados por adopción por primera vez? (...)

RESPUESTA

(..) En primer lugar, debemos anotar que el Decreto 1536 del año 2007, (...), en el párrafo del artículo 1, (...), determinó que los ajustes por inflación contables acumulados en los activos no monetarios, pasivos no monetarios y en cuentas de orden no monetarias, harían parte del saldo de sus respectivas cuentas para todos los efectos contables.

(...) Por lo anterior, es de fundamental importancia que se comprendan las diferencias entre el saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio, que se ha originado por los ajustes del patrimonio, y que solo puede ser capitalizada o distribuida en caso de liquidación de la entidad, y los ajustes por inflación de los activos, los cuales se originaron por el ajuste del costo de los activos por un índice que refleja la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

En este último caso, si los ajustes por inflación de los activos fueron adicionados a su costo, no habría lugar a su eliminación en la fecha inicial de aplicación de los nuevos marcos normativos.

Ahora bien, los efectos futuros derivados de la baja en cuenta de los activos dependería de las nuevas políticas que fueron adoptadas por la entidad al aplicar el nuevo marco de información financiera, por ejemplo: si la entidad eligió el método o modelo del costo para la medición de sus elementos de propiedades, planta y equipo y para las inversiones en instrumentos de patrimonio, los efectos serían distintos si la entidad eligió medirlas en la fecha inicial de aplicación del nuevo marco, por sus valores razonables.

En el caso de haber utilizado el costo, lo que se generaría sería una variación patrimonial, positiva o negativa, ya sea por re expresar el costo original del activo o por eliminar valorizaciones que hayan sido previamente registradas, esto diferiría del efecto, en el caso en que la entidad haya decidido establecer un nuevo costo (costo atribuido) a partir de sus valores razonables.



Por otra parte, si con posterioridad a la fecha inicial de aplicación del nuevo marco, los activos cumplen los criterios para ser dados de baja, conforme a los marcos técnicos normativos, la diferencia entre el valor en libros (basado en el costo o en el nuevo costo atribuido) y el importe obtenido por su disposición, representaría una utilidad o pérdida que se reconoce en el estado de resultados, salvo que se haya aplicado el modelo de revaluación permitido, y existan revaluaciones que puedan ser revertidas antes de afectar el estado de resultados, en el caso en que se haya generado una pérdida.

En el caso, de las inversiones en instrumentos de patrimonio, referidas en su consulta, si ellas fueron transferidos a título

gratuito a otros socios, sin ninguna contraprestación, para que proceda la baja en cuenta se deberían cumplir los requisitos del marco técnico aplicado por la entidad, y al no existir ninguna contraprestación lo que se generaría es una pérdida, que se reconoce en el estado de resultados, y genera una disminución de las ganancias acumuladas.

Un efecto distinto en el patrimonio se originaría si la entrega de las acciones a los socios de la entidad en la que se invierte se realizó mediante la entrega de una contraprestación o por distribución de utilidades de la entidad a sus asociados. (...)



Alcance – actuaciones del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1207	<i>"(...) En mi calidad de Revisor Fiscal de una Empresa Social del Estado, acudo ante el Consejo Técnico de la Contaduría Pública con el fin de que me resuelvan la siguiente consulta:</i> <i>¿Para la conformación del comité de bajas de bienes muebles de la Entidad y para el procedimiento físico del proceso de baja para bienes inservibles, obsoletos, dañados, desactualizados o desmantelados que forman parte de la Propiedad Planta y Equipo de la Empresa se debe incluir en dicho comité o en su defecto, exigir la presencia del Revisor Fiscal de la Entidad? Para que dentro de las obligaciones que le competen y en especial la de "Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de estos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título." (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, el artículo 22 del Decreto 1876 de 1994 *Por el cual se reglamentan los artículos 96, 97 y 98 del Decreto Ley 1298 de 1994 en lo relacionado con las Empresas Sociales del Estado*, estipula lo siguiente:

"Artículo 22º.- Revisor fiscal. De conformidad con lo establecido en el artículo 694 del Decreto-ley 1298 de 1994 toda Empresa Social del Estado cuyo presupuesto anual sea igual o superior a diez mil (10.000) salarios mínimos mensuales, deberá contar con un Revisor Fiscal independiente, designado por la Junta Directiva a la cual reporta- La función del Revisor Fiscal se cumplirá sin menos cabos de las funciones de Control Fiscal por parte de los Organismos competentes señalados en la ley y los reglamentos".

No obstante, si existiere alguna normatividad específica para las Empresas Sociales del

Estado (ESE), en la cual se establezca la obligatoriedad al revisor fiscal de participar en el comité de bajas de bienes muebles de la Entidad, este profesional deberá acatar la instrucción y cumplir con los requerimientos que defina la legislación.

Caso contrario, será potestad del revisor fiscal, participar de manera presencial en las actividades desarrolladas por el comité, basado en la planeación de la auditoría que haya realizado y la materialidad de dichas bajas respecto a las cifras planteadas en los estados financieros.

En este último caso, el Revisor Fiscal, acuerdo con su plan de auditoría, efectuará las pruebas selectivas que considere a su juicio, con el propósito de establecer lo adecuado del sistema de control interno, de cumplimiento y razonabilidad de las bajas de los activos (...).



Alcance consulta 2019-1109 límites de ingresos para tener Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1212	<i>"Les solicito respetuosamente revisar el concepto 1109 del 17 de diciembre de 2019, página 4 en donde interpretan la norma errada, la Ley 43 de 1990 establece unos ingresos para revisor fiscal de 3.000 salarios mínimos y en el concepto se habla de 5.000 salarios mínimos."</i>

RESPUESTA

(...) Ley 43 de 1990

"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 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."

Damos alcance al concepto emitido en la consulta 2019-1109 así:

De acuerdo con lo anteriormente expuesto,

uno de los topes para tener revisor fiscal corresponde a obtener "ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior" igual o superiores a 3.000 SMMLV, por lo que es necesario aclarar que corresponden a los ingresos reconocidos en el estado de resultados del año anterior.

Por último y de acuerdo con el concepto 2019-1080, este Consejo considera que la definición de ingresos brutos incluye únicamente la totalidad de los ingresos reconocidos en el estado de resultados de la entidad, lo que podría incluir los ingresos de actividades ordinarias, otros ingresos, ingresos financieros y ganancias por variaciones de valor razonable, diferencias en cambio, utilidad en venta de activos no corrientes, entre otras, pero no las incluidas en el otro resultado integral (...).



Alcance de la revisoría fiscal saliente

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0526	Con fecha 19 de marzo de 2019 fue elegida revisora fiscal de una asociación de usuarios del distrito de adecuación de tierras (...), tal como consta en la respectiva acta de asamblea de la entidad; ante la misma asamblea me posicione en dicha sesión. La asociación es una persona jurídica de derecho privado de carácter corporativo. Dentro de las actividades de ingresos de la asociación se encuentra la del desarrollo de un contrato de administración, operación y conservación suscrito con la agencia de desarrollo rural, esta agencia emite una certificación en donde indica el nombre del revisor fiscal así como de la Junta Directiva una vez solicitados los documentos comprobatorios ante la respectiva asociación para tal fin; sin embargo, la asociación desarrolla otras funciones derivadas de su objeto social para la generación de sus ingresos, no siendo el desarrollo del contrato mencionado el único del cual deriva sus ingresos. (...) Por lo anterior, (...) solicito su concepto sobre los siguientes aspectos, (...): ¿La revisoría fiscal saliente puede desarrollar al interior de la entidad las funciones propias de la revisoría fiscal? ¿Seguir con el espacio de trabajo asignado al puesto revisoría fiscal? ¿Puede la revisoría fiscal saliente seguir teniendo información financiera, contable, de control interno y de todo tipo información de la asociación? ¿Puede la revisoría fiscal saliente seguir asistiendo a las sesiones de Junta Directiva de la asociación, (...)? ¿Puede la revisoría fiscal saliente seguir devengando los honorarios asignados a la revisoría fiscal? ¿Puede la asociación disminuirme el período de la revisoría fiscal que es de 2 años, el mismo la Junta Directiva, según estatutos, argumentando que como no tienen de la ADR la certificación, no pagarme y dejar el período sólo desde el momento que llegue la certificación y por el tiempo restante? ¿Puede la revisoría fiscal saliente, exigirme contrato para que me entregue la oficina propia del ejercicio de mis funciones? ¿Debe la revisoría fiscal saliente, firmar las declaraciones tributarias (...)? ¿Debe la revisoría fiscal saliente firmar las certificaciones (...) de la asociación? ¿No puedo ejercer funciones como revisora fiscal nombrada por la asamblea general de la asociación? ¿Es la Agencia de Desarrollo (...) que debe efectuar el registro público de la revisoría fiscal nombrada por la asociación?



RESPUESTA

(...) le recomendamos revisar el contenido de la Sentencia No. C-621 de 2003 de la Corte Constitucional, en la que este organismo realiza precisiones sobre los efectos de la renuncia del revisor fiscal, sus funciones y plazos para el registro del nuevo revisor fiscal ante la autoridad que sea pertinente.

Trascribimos a continuación un apartado de esta sentencia:

"11. Por todo lo anterior la Corte concluye que las normas demandadas no pueden ser consideradas constitucionales, sino bajo el entendido de que la responsabilidad que endilgan a los representantes legales y revisores fiscales salientes de sus cargos, mientras se registra un nuevo nombramiento, no puede carecer de límites temporales y materiales.

Dichos límites temporales y materiales implican que:

(i) Se reconozca que existe un derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del revisor fiscal en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones.

Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento.

(ii) Para el nombramiento del reemplazo y el registro del nuevo nombramiento se deben observar, en primer lugar, las previsiones contenidas en los estatutos sociales.

(iii) Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del revisor fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo.

Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él.

A esta conclusión arriba la Corte, aplicando por analogía las normas que regulan la terminación del contrato de trabajo a término indefinido, contenidas en el artículo 47 del Código Sustantivo del Trabajo, (...).

(iv) Pasado el término anterior sin que el órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o revisor fiscal, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal.

No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el representante legal o el revisor fiscal saliente debe dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad.

(v) Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la Cámara de Comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al revisor fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales, judiciales o administrativos, sin perjuicio de las acciones que pueda interponer (...)

En conclusión, según lo indicado por la Corte Constitucional, si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del revisor fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo.

Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él.



Ello no significa que los órganos de administración de la entidad, no tengan la obligación de hacer todos los esfuerzos y gestiones necesarias para que se registre el nombre del nuevo revisor fiscal y se retire el nombre del anterior, y en el caso de no realizarse esta solicitud el revisor fiscal anterior podría efectuar directamente la

solicitud para que se elimine el registro, dadas las responsabilidades que frente a terceros genera el hecho de mantener su nombre en un registro público, con posterioridad a que, en este caso, la Asociación de usuarios haya decidido su retiro. (...)



Alcance funciones del Contador y Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1019	(...) Con el propósito de evaluar y soportar jurídicamente un caso de posibles abusos y extralimitaciones administrativas (en una Agrupación de Vivienda), (...) solicito se sirvan conceptuar, (...) sobre las siguientes inquietudes: (...) ¿Está un contador obligado a contabilizar partidas contables, sin los debidos soportes físicos que "legalmente" respalden tales asientos? (...) ¿Es correcto y obligatorio para un contador aceptar la realización de asientos contables de "Cobros al Usuario", cuando el respectivo concepto es (...) ilegal? Contrario a la precedente pregunta, ¿es el anterior acto incorrecto y antiético?; (...). ¿Está o no, éste contador, ética y legalmente, obligado a persuadir o advertir a su superior jerárquico sobre la inconveniencia o improcedencia de tales actos impropios en contra del usuario? (...) ¿el referido contador, debería o no, abstenerse de acatar tal solicitud, cuando (...), dicho acto pasa por encima de la Constitución y la legislación nacional (...), junto al reglamento interno de la organización (...)? ¿Es o no responsabilidad del contador conocer las generalidades de la actividad de su asesorado y realizar el filtro formal y legal de los documentos físicos que soportan las partidas contabilizadas, (...)? ¿Está o no obligado el contador, junto con el revisor fiscal, a verificar y corregir tales anomalías e informar de estas, a su segunda instancia jerárquica, que para el caso es el consejo de administración? Considerando lo anterior y resaltando el hecho que las incipientes informaciones reveladas por la administración y aprobadas por el revisor fiscal, como soporte de las realidades contables de la agrupación, no poseen consistencia técnica al no satisfacer aceptablemente la claridad de la cartera, entre otros (...) ¿Está o no obligado el Revisor Fiscal, junto con el Contador, a verificar y corregir tales anomalías, (...), e informar de estas, a su segunda instancia jerárquica, que para el caso es el consejo de administración. ¿Está o no obligado el Revisor Fiscal, a atender juiciosamente la solicitud de un usuario, hecha en segunda instancia, considerando que la primera instancia, (...) no la resolvió? ¿Es ético o no que un revisor fiscal rechace una solicitud de auditoría e ignore la existencia de inconsistencias contables, cuya no corrección, expedita y oportuna, perjudica la transparencia y viola los derechos del usuario?



CONCEPTO	PREGUNTA
	¿Es ético y legal para un Revisor Fiscal aprobar, normalmente, los estados financieros, cuando un usuario le ha informado por escrito que existen inconsistencias contables (...)? ¿Es ético y legal para un Revisor Fiscal ignorar las peticiones (...) hechas en un derecho de petición, simplemente respondiendo que no es su competencia y argumentando que es una solicitud incomprensible e irrespetuosa? (...) ¿Qué términos o expresiones, se entienden por “irrespetuosos” ? ¿Qué caracteriza una solicitud para calificar como irrespetuosa?; ¿qué términos, circunstancias podrían salirse de la libre expresión, para el caso? ¿Qué ley determina o que instancia legal tiene la competencia para calificar como irrespetuosa una solicitud? (...) ¿Está o no obligado un revisor fiscal a “aprobar”, facilitar y verificar la entrega de una copia de la contabilidad para que un copropietario realice una auditoría externa? (...) ¿Qué puede hacerse para obligar formalmente a un revisor fiscal, (...), a cumplir las funciones para lo cual se le contrató? (...) ”

RESPUESTA

(...) En primer lugar, debemos indicar que el responsable por las afirmaciones implícitas y explícitas que se derivan de los estados financieros es la administración de la agrupación familiar, al certificar los estados financieros el administrador declara que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas han sido tomadas de los libros (art. 37 Ley 222 de 1995).

El contador público, quién actúa como auxiliar de la administración, al atestar con su firma actos propios de su profesión en los términos establecidos en el art. 2 de la Ley 43 de 1990, hace 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 presume 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. (ver art. 10 de la Ley 43 de 1990).

En el caso del revisor fiscal, sus responsabilidades son las establecidas en el código de comercio, en la Ley 675 de 2001,

o en otras normas legales y reglamentarias; su responsabilidad respecto de los estados financieros, es la de emitir una opinión sobre si ellos contienen errores materiales debido a error a fraude, aplicando normas de auditoría de general aceptación.

Por lo anterior, el administrador de la agrupación familiar, el contador público y el revisor fiscal, deben cumplir sus responsabilidades profesionales, legales y reglamentarias, su incumplimiento podría ser objeto de las sanciones disciplinarias, administrativas, civiles, penales y sociales previstas en las normas legales.

(...) Respecto de las responsabilidades de los revisores fiscales, los artículos 203 a 217 del Código de Comercio, establecen la obligación del revisor fiscal de emitir un dictamen sobre los estados financieros, informar sobre lo adecuado del control interno, la gestión de los administradores y el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, además de otras funciones de certificación que son detalladas en otras normas legales.

El revisor fiscal también podría convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y debe comunicar a los responsables del



gobierno de la entidad las deficiencias en el control interno identificadas en su trabajo (ver NIA 265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno*).

Además de lo anterior, se tendrá en cuenta que en las copropiedades la revisoría fiscal solo es obligatoria en los conjuntos de uso comercial o mixto; de forma voluntaria, si así lo decide la asamblea, los edificios o conjuntos de uso residencial podrían nombrar un revisor fiscal según lo establecido en el art. 56 de la Ley 675 de 2001.

En el caso de que se trate de un conjunto residencial, que no tiene obligación de nombrar revisor fiscal, sus funciones serán las establecidas por la Asamblea o por los estatutos (ver parágrafo del art. 207 del Código de Comercio), o las funciones generales establecidas en el código de comercio, en el caso de que ellas no hayan sido establecidas.

Para una mayor claridad, adjunto remitimos algunos comentarios sobre sus preguntas, aclarando que nuestra función es únicamente la de dar orientación sobre la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento, y no la de establecer sanciones disciplinarias a los Contadores Públicos:

(...) Las responsabilidades del Contador Público son las establecidas en la Ley 43 de 1990 y en otras normas profesionales, legales y reglamentarias, si el contador suscribe los estados financieros, que también han sido certificados por la administración, 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; esta presunción podría ser desvirtuada, generando las sanciones disciplinarias, administrativas, civiles, penales y sociales previstas en las normas legales.

Algunos artículos de la Ley 43 de 1990 que serían aplicables al caso expuesto en su consulta son los siguientes: 8, 10, 37.10, 41, 42, 45 y 70 de la Ley 43 de 1990 (...)

(...) En conclusión, si un usuario de los estados financieros de propósito general se ha visto afectado por las actuaciones de un Contador Público, en su calidad de contador de la entidad o revisor fiscal, este podría informar a la Junta Central de Contadores

(JCC) del incumplimiento de las obligaciones profesionales, (...)

(...) El responsable de los estados financieros es de la administración de la entidad, esto es el representante legal y el consejo de administración, el contador público es un auxiliar contratado por la administración y al suscribir los estados financieros también asume las responsabilidades previstas en las normas legales.

(...) En conclusión, al presentar servicios propios de la ciencia contable un contador público debe observar y aplicar normas profesionales, tales como las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

En desarrollo de su labor, deberá emitir los informes y dictámenes requeridos en su contrato, sin que ello implique que deba certificar hechos que difieran de los relacionados con la ciencia contable (ver Art. 2 de la Ley 43 de 1990).

(...) El revisor fiscal no asume funciones de la administración, ni tampoco es responsable por los estados financieros, una de sus funciones, aplicando las normas profesionales que sean pertinentes, es la de emitir una opinión sobre si los estados financieros contienen errores materiales debidos a error o fraude. (...)

(...) De acuerdo con lo anterior, el revisor fiscal no asume funciones de la administración por cuanto al hacerlo se generaría un incumplimiento de los principios de ética y el de independencia; ello no significa que no tenga obligación de informar a los encargados de gobierno sobre las irregularidades identificadas en su trabajo, y la de emitir una opinión o informe sobre los estados financieros certificados que son emitidos por la administración de la entidad.

Al respecto, el artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que *"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"*.

En conclusión, antes de emitir la opinión sobre los estados financieros (encargo basado en afirmaciones de la administración), se requiere que ellos hayan sido previamente certificados por el representante legal y el contador que ha



participado en su preparación y presentación; por ello, si el revisor fiscal ha actuado conforme a las normas profesionales, legales y reglamentarias, se entendería que para emitir su dictamen se han aplicado las normas de auditoría de general aceptación, que deben observar los contadores públicos en su ejercicio profesional.

(...) Como se ha indicado en varios apartes de esta consulta, un revisor fiscal no asume

funciones de la administración, y por ello las peticiones respecto de la información contable deben ser realizadas a la administración de la entidad, salvo que los estatutos o la asamblea, en el caso de que el revisor fiscal sea de carácter potestativo, haya establecido otras funciones no previstas en las normas generales. (...)

Alcance - responsabilidad – Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0685	<i>(...) Fui nombrado el 2 de abril de 2019 según acta de asamblea general de accionistas, pero mi inscripción en cámara de comercio fue el día 28 de junio de 2019, en ese lapso de tiempo firme algunas declaraciones tributarias y di unos vistos buenos en nóminas y estampillas. Mi pregunta es esto es posible o solo tengo que firmar desde 28 de junio o mi contrato está en pie desde 2 abril de 2019 cuando fui nombrado."</i>

RESPUESTA

(...) las actuaciones del revisor fiscal descritas dentro de la pregunta, van en contra de las funciones establecidas en la ley (véase artículo 207 C. Co), por lo cual se materializaría una coadministración, y afectación al cumplimiento del código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los decretos 2496 de 2015, 2131, 2132 de 2016 y 2170 de 2017.

Al respecto indica el párrafo 290.162 del código de ética, de obligatoria aplicación por todos los contadores públicos en Colombia, lo siguiente:

Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría, las amenazas que se originarían serían tan importantes que ninguna salvaguarda podría reducirlas a un nivel aceptable.

Por ejemplo, seleccionar las recomendaciones hechas por la firma que se deben implementar origina amenazas de auto revisión y de interés propio.

Además, asumir una responsabilidad de la dirección origina una amenaza de

familiaridad ya que la firma se alinearía demasiado con los puntos de vista y los intereses de la dirección. En consecuencia, la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría."

Párrafo de alcance. Dando alcance a la consulta remitida por este Consejo, es importante tener en cuenta que la responsabilidad del revisor fiscal se genera a partir de su nombramiento y correspondiente aceptación por parte del Revisor Fiscal, y no desde el momento de su inscripción en la Cámara de Comercio, tal como lo expone el Consejo de Estado. Y la cual establece lo siguiente:

"La designación del revisor fiscal tiene en el Código de Comercio una formalidad adicional (registro en la Cámara de Comercio), pero su omisión no afecta o supedita la existencia y validez del acto de nombramiento, pues una vez elegido el revisor fiscal él debe iniciar el cumplimiento de sus funciones y asumir las obligaciones y responsabilidades propias de su cargo, por ello se dice que el registro mercantil es un acto declarativo, mas no constitutivo". (...)



Anticipos – propiedad planta y equipo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0677	<i>(...) El 15 de mayo 2019 se hizo un anticipo por el 50% del valor de 90 millones para la compra de un microscopio.</i> <i>El 26 de junio de 2019 llegó la factura del proveedor, por los 90 millones teniendo en cuenta que la entrega física del microscopio se realiza a los 60 días después de la recepción de la factura.</i> <i>¿Cómo reconozco contablemente o causo la factura que me llegó antes de la entrega del activo?</i>

RESPUESTA

(...) los anticipos y avances representan recursos entregados por la entidad a terceros, con la finalidad de obtener en un futuro, la prestación de servicios o la adquisición de mercancía, señalando que en la mayoría de los casos cumplen la definición de activo, por lo cual así se podrían reconocer en el estado de situación financiera.

Para ello, dentro de las características de los activos, aplicables a los anticipos, se encuentran que son recursos controlados por la entidad, producto de hechos pasados, que generan beneficios económicos y se pueden medir fiablemente.

En línea con lo anterior, el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 establece que 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 tales bienes o

servicios, motivo por el cual señaló que en el registro contable de tal operación habría lugar a debitar la cuenta de otros activos no financieros (anticipos) y acreditar la cuenta de bancos.

En el caso de que el bien no sea entregado en los términos establecidos en el contrato, la partida podrá reclasificarse a una cuenta por cobrar, siempre que exista el derecho de reembolso (instrumento financiero), reconociendo a su vez las contingencias de pérdida del activo (deterioro) con base en la información disponible a la fecha de cierre.

Mediante concepto 2018-0423 se manifestó lo siguiente:

	Sección 18 Activos Intangibles (Grupo 2).	NIC 38 Activos Intangibles (Grupo1)
Definición de anticipos	<i>"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".</i> <i>Párrafo 18.16 de la NIIF para las PYMES.</i>	<i>"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." (Párrafo 70 de NIC 38)(...).</i>



Antecedentes disciplinarios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1018	(...) Al ser un Contador Público sancionado por la Junta Central de Contadores, y cumplida la sanción hace más de un año, es nombrado como Revisor fiscal en una Entidad, ¿puede emitir Certificaciones solicitadas en una licitación pública, por ejemplo, de paz y salvo en los pagos a la seguridad social, sin que ello implique riesgos a esta entidad que está licitando, de perder dicha licitación, por el motivo de que en el Certificado de Antecedentes disciplinarios, emitido por la Junta Central de Contadores, aparezca la anotación que el Contador Público ha sido sancionado?

RESPUESTA

(...) De acuerdo con su pregunta, es necesario aclarar que la sanción interpuesta por la Junta Central de Contadores, la cual ya expiró, no es una limitante para que el contador público en mención expida certificaciones para licitación pública.

Ahora bien, en cuanto a los riesgos para la empresa licitante, es competencia de la empresa que abre la licitación, el determinar si se materializa algún tipo de inhabilidad o incumplimiento por parte de los candidatos cuando presenten certificaciones firmadas por un contador público que haya sido sancionado por la Junta Central de Contadores.

De igual manera, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a

las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales.

Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los principios fundamentales.

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



Aplicación de NIIF en PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-354	¿Las propiedades Horizontales están obligadas a tener las NIIF? ¿Si es afirmativa la respuesta a qué grupo pertenecen y qué NIIF aplicaría? ¿Qué consecuencia trae el no adoptar las NIIF para las propiedades horizontales? ¿En el caso que se adopten las NIIF las pólizas de áreas comunes se deben tener como vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año? ¿Para registrarlas en el gasto directamente o se pueden seguir amortizando de manera mensual?

RESPUESTA

(...) ¿Las propiedades horizontales están obligadas a tener las NIIF?

El artículo 51 de la Ley 675 de 2001 por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, establece la obligación de llevar contabilidad en las copropiedades, de la siguiente manera:

"La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: ...

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto..."

De acuerdo con lo anterior, la propiedad horizontal, si se encuentra obligada a llevar contabilidad, la cual debe realizarse de

acuerdo a los marcos normativos establecidos en el Decreto 2420 de 2015.

¿Si es afirmativa la respuesta a qué grupo pertenecen y qué NIIF aplicaría?

Teniendo en cuenta el artículo anterior, es importante establecer lo siguiente (tomado del concepto 2019-0150):

- La propiedad horizontal al constituirse como una persona jurídica, dentro del alcance del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, se encuentra obligada a llevar contabilidad.
- Al encontrarse obligada a llevar contabilidad, debe clasificarse dentro de los grupos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones, de la siguiente manera:

Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Entidad que tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades y negocios de interés público ¹ (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que sean subordinadas, sucursales o controladora de una entidad que aplique NIIF (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		

¹ Ver parágrafo 1 del artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015.



Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas respectivamente (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2) ² .			X
Entidades que no cumplan los requisitos anteriores		X	

Si la copropiedad queda clasificada:

- en el grupo 1, aplicará las normas descritas en el anexo 1 (NIIF plenas),
- en el grupo 2, aplicará las normas descritas en el anexo 2 (NIIF para las PYMES), y
- en el grupo 3, aplicará las normas del anexo 3 (NIF para Microempresas), todas las anteriores descritas en el Decreto 2420 de 2015.

(...) Algunos de los aspectos más importantes desarrollados en el Documento de Orientación Técnica No 15, Copropiedades de Uso Residencial o Mixto (Grupo 1, 2 y 3) tenemos las siguientes:

- *Fondo de imprevistos* (no puede ser tratado como un pasivo, por parte de la copropiedad, la constitución del fondo debe realizarse a través de la creación de una cuenta bancaria restringida, que debe ser reconocida como un activo en los estados financieros de la copropiedad).
- Tratamiento de las *expensas comunes necesarias* como un ingreso de la copropiedad.
- Tratamiento de las *expensas comunes extraordinarias*, dependiendo del origen y destino asignado a ellas.

- Reconocimiento de los *intereses de mora* sobre las expensas.
- *Deterioro de cuentas por cobrar*, de acuerdo con las normas establecidas en los Marcos Técnicos Normativos.
- *Baja en cuentas de las cuentas por cobrar* cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo o este haya sido transferido, y la transferencia cumpla los requisitos para la baja en cuenta.
- *Bienes comunes*, los bienes privados o de dominio particular o de uso común, no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad.
- 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.
- Los *gastos pagados por anticipado* cumplen los requerimientos para ser reconocidos como activos, y corresponden a pagos hechos por anticipado, cuyos beneficios económicos

² Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.



futuros se espera que sean recibidos en varios periodos futuros, como es el caso de los pagos por seguros, suscripciones, y otros servicios que se contratan y pagan anticipadamente por varios periodos.

- Los *excedentes* (resultados acumulados o ganancias retenidas) pueden ser apropiados como reservas y seguir siendo parte del patrimonio, ya sea por disposición expresa contenida en el reglamento o por aprobación de la Asamblea de Propietarios.
- También se presenta un modelo de presentación de estados financieros de una copropiedad que aplica para pertenecer al grupo 3.

¿Qué consecuencia trae el no adoptar las NIIF para las propiedades horizontales?

Este Consejo considera que al no generarse información financiera por los periodos 2015, 2016, 2017 y 2018 teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales, por lo que sugerimos presentar la información re-expresada de forma comparativa aplicando los marcos de información financiera legalmente aceptados por los periodos de tiempo donde no se aplicó dicha información (...)

Por otro lado, al aprobarse información financiera que no cumple los requisitos de los marcos de información financiera vigente, la copropiedad se puede encontrar frente a errores contables que deben ser corregidos

conformidad con el anexo tercero del Decreto 2420 de 2015 (...).

¿En el caso que se adopten las NIIF las pólizas de áreas comunes se deben tener como vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año? ¿Para registrarlas en el gasto directamente o se pueden seguir amortizando de manera mensual?

A continuación, transcribimos lo especificado en la Orientación técnica No. 15 copropiedades de Uso Residencial o Mixto emitida por el CTCP sobre el tema de seguros, donde se manifiesta que los seguros pagados por anticipado, se registran como un gasto pagado por anticipado y en la medida en que se consume el seguro se amortizan con efecto en gastos del período.

“Gastos por seguros

Los gastos por seguros se relacionan con las primas pagadas para cubrir riesgos como incendio, terremoto, robo, etc., que podrían afectar los bienes de la copropiedad. (...)

Cuando el pago realizado cubra varios periodos, los desembolsos realizados se contabilizarán como gastos pagados por anticipado y se amortizarán durante el tiempo de amparo contractual, utilizando un método que refleje el patrón de consumo de los beneficios. En la gran mayoría de los casos el método utilizado para amortizar los saldos de los gastos pagados por anticipado, es el de línea recta, y el período de amortización es el plazo de cobertura establecido en el contrato”. (Negrilla añadida) (...)



Aplicación Decreto 2101 de 2016 (entidades en liquidación)

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1040	<i>"Conforme a lo establecido en el Decreto 2101 de 2016 anexo 5 "Marco técnico de información financiera para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha", una entidad que aplique la base contable del valor neto de liquidación podrá reconocer los activos, pasivos contingentes y pasivos asumidos que cumplan en la fecha inicial de liquidación, los criterios de reconocimiento de activos y pasivos contenidos en esta norma.</i> <i>(...) ¿podrá reconocer el impuesto diferido activo por los créditos fiscales (pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva) y en caso de poder hacerlo cuales son los requisitos para poder realizarlo? (...)</i>

RESPUESTA

(...) Cuando una entidad no cumple la hipótesis de negocio en marcha, y decide formalmente iniciar el proceso de liquidación, no le es posible aplicar las normas contenidas en el anexo 1, 2 o 3 del DUR 2420 de 2015, en este caso deberá observar lo establecido en el Decreto 2101 de 2016 (anexo 5 del DUR 2420 de 2015).

En esta norma se indica que una entidad que aplique la base contable del valor neto de liquidación debe reconocer todos los activos identificables, los pasivos contingentes y los pasivos asumidos que cumplan, en la fecha inicial de la liquidación, los criterios de reconocimiento de activos y pasivos contenidos en esta norma.

Por lo anterior las diferencias generadas por la aplicación por primera vez del anexo 5 se deberán reconocer como una partida del patrimonio en una cuenta separada del patrimonio que se denominará "*ajuste al patrimonio liquidable*" (párrafo 33, anexo 5).

Los activos serán reconocidos por su valor neto de liquidación, esto es el valor estimado de efectivo u otra contraprestación que la entidad espera obtener por la venta o disposición forzada de un activo al llevar a cabo su plan de liquidación, menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta (párrafos 33 y 34, anexo 5).

Los pasivos serán reconocidos por su valor neto de liquidación, esto es el valor no descontado de efectivo equivalentes de

efectivo más los costos estimados necesarios en que se incurriría para liquidar o ser exonerado del pasivo (párrafo 35, anexo 5).

Al establecer el valor neto de liquidación de los activos y pasivos, deberán tenerse en cuenta los importes, que por impuestos corrientes y diferidos hayan sido causados a favor o a cargo de la autoridad tributaria; por ello continuará siendo pertinente establecer las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros de la entidad en liquidación.

Por ello, el valor neto de liquidación de los activos y pasivos debe incluir o excluir cualquier valor que por impuestos a las ganancias o ganancias ocasionales deba ser cancelado en el desarrollo de la liquidación.

Tratándose de activos, el valor neto de liquidación se disminuye por los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta, tratándose de pasivos, el valor neto de liquidación se incrementa por los costos estimados necesarios en que se incurriría para liquidar o ser exonerado del pasivo.

Respecto de los activos por impuestos diferidos que se originan por pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, según lo establecido en la NIC 12 (párrafo 34) y en la sección 29 de la NIIF para las pymes (párrafo 29.21), que no hayan sido reconocidas como activos cuando la entidad aplicaba la hipótesis de negocio en marcha, el anexo 5



establece los criterios de reconocimiento y medición de los activos y pasivos de una entidad en liquidación.

Aun cuando el Decreto 2101 de 2016 no establece directrices para el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos derivados de diferencias temporarias entre la base contable y fiscal, ni para el reconocimiento de activos por créditos fiscales, este consejo considera que no es necesario que se reconozcan por separado los activos y pasivos por impuestos diferidos en los estados financieros de una entidad en

liquidación, tal como es aplicable para una entidad que cumple la hipótesis de negocio en marcha.

Esto no significa que no se deban tener en cuenta el importe de los impuestos a cargo de la entidad en liquidación, los cuales deberán considerarse al establecer el valor neto de liquidación de los activos y los pasivos, ni que se prohíba incluir en las notas a los estados financieros mayores detalles sobre la forma en que la entidad ha establecido el valor neto de los activos y pasivos en liquidación. (...)



Aplicación – Enmiendas 2019

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0993	(...) De acuerdo con el proyecto decreto que emitió acerca de: "Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de la Información, y se adiciona un anexo No. 6 – 2019 al Decreto Único 2420 de 2015, (...)”, tengo la siguiente inquietud: Si la aplicación es por tres años a partir del 1 de enero de 2020 ¿Se podría entender que aplicaría para los informes sobre el año 2019 que se emiten en los primeros meses del año 2020?"

RESPUESTA

(...) El proyecto contempla en el artículo 5, lo siguiente:

"Adiciónese con un numeral 4º, el artículo 1.2.1.2 del Decreto 2420 de 2015, modificado por el artículo 3º del Decreto 2132 de 2016, de la siguiente manera: 4.

La norma NIA 701, referente a comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, será de obligatoria aplicación para los Revisores Fiscales y los Contadores Públicos Independientes que emitan dictámenes sobre estados financieros, de entidades que apliquen de forma obligatoria o voluntaria, las Normas Información Financiera para el Grupo 1, y de entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

También se aplicará esta norma a los revisores fiscales o contadores públicos independientes que emitan dictamen sobre estados financieros de las entidades que la ley u otras disposiciones legales clasifiquen como de interés público; los demás Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes de otras entidades podrán aplicar la NIA 701 de forma voluntaria."

(...) en el numeral 5 de la vigencia establece:

"El numeral 4, que adiciona al artículo 1.2.1.2 del Decreto 2420 de 2015, será aplicable, observando lo siguiente:

Se establece un periodo de transición de tres (3) años, contados a partir del 1 de enero de 2020 para los Revisores Fiscales y Contadores Públicos Independientes que emitan dictámenes sobre estados financieros, de entidades que apliquen de forma obligatoria o voluntaria, las Normas Información Financiera para el Grupo 1, y de entidades estatales obligadas a aplicar el marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, salvo para entidades que sean emisores de valores, quienes continuarán aplicando lo requerido en la NIA 701 de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Decreto 2170 de 2017 y sus modificatorios."(...)

Por tanto, los tres (3) años, se cuentan a partir del 1 de enero de 2020 y se aplicará a los estados financieros que se generen a partir de esta fecha, por tanto, para los estados financieros terminados en 31 de diciembre de 2019, no es aplicable la NIA 701, excepto que corresponda a una entidad que cotiza en un mercado público de valores o una entidad de interés público, en cuyo caso se debe aplicar la NIA 701 a los estados financieros al 31 de diciembre de 2019.

De otra parte, es importante resaltar que las enmiendas presentadas serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019, en algunos casos podrá aplicarse de forma anticipada.
(...)



Aportes de capital - intangibles

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0962	(...) Cómo se deben contabilizar los aportes de los accionistas en especie, entendidos estos como intangibles? ¿Estos aportes hacen o no parte del capital suscrito y pagado? En caso de hacer parte el capital suscrito ¿En qué momento se entiende que estos aportes en especie son efectivamente pagados? (...)

RESPUESTA

(...) dando respuesta a las inquietudes planteadas y de acuerdo con la información suministrada, en el caso de que un activo intangible, que cumpla las condiciones para su reconocimiento, haya sido aportado a una entidad, será necesario elaborar un avalúo de este, de tal forma que se establezca un precio, conforme a las técnicas y métodos de valoración permitido, para ser reconocido en la fecha de medición inicial.

Dichos activos intangibles, no necesitan haber estado reconocidos en la contabilidad de quien los aporta, pero ellos sí deben cumplir los criterios de reconocimiento como un activo, este sería el caso de intangibles formados o generados internamente, los cuales no son objeto de reconocimiento en una entidad clasificada en el Grupo 2, pero en caso de aportes o disposición sobre ellos sí podría establecerse un precio conforme a las normas legales y reglamentarias.

En resumen, para poder reconocer un intangible como activo por parte de la empresa que entrega instrumentos de patrimonio propio a cambio de su adquisición, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- El activo intangible debe cumplir los requisitos de reconocimiento establecidos en la sección 18 de NIIF para las PYMES (identificabilidad, control y beneficios económicos futuros);
- Si se cumplen los requisitos establecidos anteriormente, el valor por el cual debe reconocerse el activo intangible será por el valor razonable del activo intangible, en caso de no poderse calcular fiablemente su valor razonable, se

medirá por el valor razonable de las acciones emitidas.

Un tema distinto, es el de la plusvalía y otros activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento, esto es que sea probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad; que el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y que el activo no sea el resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible, y además que sean identificables y separables. En el caso de los aportes de industria, estos no cumplirían las condiciones para su reconocimiento.

Respecto de los aportes de industria, el artículo 137 del Código de Comercio así:

"Aportes de Industria o Trabajo que no son parte del Capital Social. Podrá ser objeto de aportación la industria o trabajo personal de un asociado, sin que tal aporte forme parte del capital social."

El aportante de industria participará en las utilidades sociales; tendrá voz en la asamblea o en la junta de socios; los derechos inicialmente estipulados en su favor no podrán modificarse, desconocerse ni abolirse sin su consentimiento expreso, salvo decisión en contrario proferida judicial o arbitralmente; podrá administrar la sociedad y, en caso de su retiro o de liquidación de la misma, solamente participará en la distribución de las utilidades, reservas y valorizaciones patrimoniales producidas durante el tiempo en que estuvo asociado".
(...)



Por lo anterior, los aportes de industria no podrán ser reconocidos contablemente como parte del patrimonio, ya que el código de comercio, taxativamente, indica que no es un aporte que haga parte del capital social, adicionalmente según lo manifestado por el peticionario no puede medirse de manera fiable.

Ahora bien, en cuanto a las distribuciones (pago de dividendos) suelen deducirse de las ganancias acumuladas.

Según la Sección 22 de la NIIF para las PYMES, el pasivo por el pago de un dividendo se reconocerá cuando el dividendo esté debidamente autorizado y no quede a discreción de la entidad.

Esto será la fecha:

- En que la declaración del dividendo sea aprobada por la autoridad correspondiente (por ejemplo, los accionistas), si es requerida dicha aprobación (por ejemplo, por la legislación mercantil vigente en Colombia o por los estatutos que rigen la entidad), o
- En que se declare el dividendo (por ejemplo, por la dirección o la junta directiva), si no se requiere otra aprobación adicional.

(...) Para un mayor entendimiento, en el movimiento patrimonial y con relación al capital suscrito y pagado, presentamos un ejercicio práctico a fin de plasmar la dinámica contable de la transacción objeto de análisis, así:

Capital Autorizado: (Máximo valor que la Sociedad puede tener como Capital):	\$ 100.000
Capital Suscrito (Valor que el socio se compromete a pagar):	\$ 50.000
Capital Suscrito por Cobrar (Valor que el socio debe por las acciones suscritas):	\$ 30.000
Capital Pagado (Valor inicialmente pagado por el Socio)	\$ 20.000

La contabilización es la siguiente:

Cuenta	Débito	Crédito
Capital por Suscribir	\$100.000	
Capital Autorizado		\$100.000

Cuenta	Débito	Crédito
Capital suscrito por Cobrar	\$30.000	
Capital por Suscribir		\$30.000

Cuenta	Débito	Crédito
Bancos	\$30.000	
Capital suscrito por Cobrar		\$30.000

Lo anterior, demuestra que los valores pendientes de pago por parte del accionista, se registran como un movimiento en el

patrimonio y no como una cuenta por cobrar en el activo de la Sociedad. (...)



Aprobación Estados Financieros PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0546	(...) En un conjunto residencial en la asamblea ordinaria del 2019, donde se presentó los informes contables del periodo 2018, se olvidó aprobar por la asamblea, la apropiación de los excedentes del 2018 para unos fondos específicos. En este momento esta partida está en el patrimonio como excedentes de periodos anteriores, ¿es correcto dejar esta partida así hasta la próxima asamblea que autorice su aplicación aun sabiendo que esta es una entidad sin ánimo de lucro y por tanto no debe tener excedentes en el patrimonio? (...)

RESPUESTA

(...) las funciones de la Asamblea General y las responsabilidades de la administración de una copropiedad son las señaladas en (...) la Ley 675 de 2001:

(...) "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. (...)"

"Artículo 51. Funciones del administrador. *La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:*

1. Convocar a la asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros.

(...)

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de

ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal (...)"

Por ello, si la copropiedad ha acumulado excedentes durante varios períodos, o ha generado excedentes durante el período, lo primero que deberá establecerse es si ellos corresponden a fondos líquidos que puedan ser considerados al establecer el presupuesto de la copropiedad para el período siguiente; en la gran mayoría de los casos dichos excedentes se originan por causaciones de cuotas ordinarias vencidas que no han sido recuperadas por la copropiedad, o por revaluaciones de activos, que no representan recursos líquidos para la copropiedad, y que solo se convertirán en efectivo cuando las cuotas en mora sean canceladas o cuando las ganancias por la revaluación de activos sean realizadas.

Por lo anterior, cuando se apropian los excedentes o se constituyen fondos líquidos con destinación específica, es de alta pertinencia que se aclare si los excedentes se originaron por diferencias entre los ingresos y gastos ejecutados, y ellos están representados en fondos líquidos para la copropiedad, esto es consecuencia de que la base contable de causación difiere de la base caja, y los excedentes no necesariamente se reflejan en los activos como recursos líquidos de libre disposición.



En conclusión, si la copropiedad genera excedentes, conforme a los requerimientos de la Ley 675 de 2001 y otras normas legales y reglamentarias, estos podrían ser apropiados como reservas por la copropiedad, teniendo en cuenta las restricciones que se generarían cuando

dichos excedentes no puedan asociarse con activos líquidos de la copropiedad, y ellas correspondan a causaciones de cuotas ordinarias no pagadas, u otro tipo de ajustes de los activos distintos del efectivo. (...)



Arrendamiento no reconocido

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1183	<i>"Una entidad que aplica NIIF plenas, en el caso en el que por temas internos durante todo el año 2019 no reconoció un contrato de arrendamiento financiero a 18 meses y lo va hacer en diciembre (reconociendo los 12 meses en diciembre), la compañía, ¿tiene que reconocer los intereses de todo el ejercicio 2019 o simplemente trae a valor presente únicamente los seis meses restantes y los primeros 12 meses reconoce su depreciación contra el activo por derecho de uso y el pago de los doce meses contra el pasivo por arrendamiento, sabiendo que no ha realizado ningún anticipo ni provisión por este gasto?"</i>

RESPUESTA

(...) De conformidad con la NIIF 16 (...) una entidad debe reconocer en la fecha del comienzo del arrendamiento, los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento, por tratarse de la aplicación por primera vez de la norma a partir de enero 1 de 2019³, deben aplicarse los criterios establecidos en dicha norma, por lo que en caso de reconocer en libros de contabilidad el contrato de arrendamiento en el mes de diciembre de 2019, debe revisarse los registros contables que fueron realizados, que bien pudieron corresponder al reconocimiento de todo el canon como un gasto por arrendamiento, y con base en ellos proceder a efectuar los registros correspondientes, para ello se tendrá en cuenta lo siguiente:

- En caso de que durante todo el periodo 2019 se haya reconocido todo el canon como un gasto por arrendamiento, la entidad debe proceder a revertir el gasto registrado en el estado de resultados, y a cambio reconocer en el estado de resultados un gasto por depreciación

(activo por derecho de uso) y un gasto financiero por el uso del costo amortizado sobre el valor del pasivo;

- A diciembre 31 de 2019 en el estado de situación financiera de la entidad deberá reflejarse: a) el importe bruto del activo por derecho de uso menos la depreciación acumulada y, b) el importe del pasivo, más los intereses devengados, menos el valor de los pagos realizados al arrendador;
- Si la entidad presenta estados financieros intermedios de propósito general, deberá reexpresar la información comparativa incorporada en dichos estados conforme a los requerimientos para la corrección de errores del marco de información financiera aplicado⁴.

(...) la entidad deberá considerar los criterios de materialidad establecidos para la partida, con el objetivo de establecer si se trata de un contrato de arrendamiento donde el subyacente corresponda con un activo de bajo valor, para lo cual es posible optar por no aplicar los requerimientos establecidos en la NIIF 16⁵ (...).

³ NIIF 16 párrafo C1.

⁴ NIC 34 párrafo 28: "La entidad debe aplicar, en los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales, salvo por lo que se refiere a los cambios en las políticas contables llevados a cabo tras la fecha de cierre de los estados financieros anuales más recientes, que tendrán su reflejo en los próximos que presente. No obstante,

la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio".

⁵ NIIF 16 párrafos 5 y B3 a B8.



Asignaciones permanentes en ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0967	"(...) para consultarles respecto al tratamiento contable que se le debe dar a una asignación permanente que fue aprobada en asamblea de socios de una entidad sin ánimo de lucro, (...) para ser ejecutada en máximo 3 años. (...) cuando se vaya ejecutando esta asignación en qué parte se debe contabilizar; al gasto o al activo dependiendo de lo que es o se debe ir debitando la cuenta de asignación permanente creada en la cuenta 37. (...)

RESPUESTA

(...) En primer lugar transcribiremos el concepto de asignación permanente del artículo 1.2.1.5.1.29 del DUR 1625 de 2016:

"Artículo 1.2.1.5.1.29. Asignaciones permanentes. **Las asignaciones permanentes corresponden a la destinación del beneficio neto o excedente para la ejecución de programas de largo plazo, que desarrollan la actividad meritoria, definidos por la asamblea general o el máximo órgano de dirección, incluida la adquisición de nuevos activos, en un término superior a un (1) año y deberán estar reconocidos en el patrimonio de la entidad.**

De la ejecución de las asignaciones permanentes se deberá llevar un control por programa y año de constitución, en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias.

Se entiende por adquisición de nuevos activos, para la aplicación del presente artículo, la compra de propiedad, planta y equipo y/o la construcción de inmuebles o muebles, que se destinen al desarrollo de la actividad meritoria. Se entenderá que la asignación permanente se ejecutó y no requerirá de autorización de plazos adicionales cuando se efectúe la adquisición de propiedad, planta y equipo; y/o la construcción del inmueble o muebles y se encuentren disponibles para el uso y desarrollo de la actividad meritoria.

(...)

Los rendimientos que generen los recursos de las asignaciones permanentes se tratarán como ingresos de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.20. de este decreto y pueden dar lugar al beneficio neto o excedente de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.24. de este decreto."

En segundo lugar, mediante consulta 2019-0156 el CTCP manifestó lo siguiente:

"De acuerdo con la definición de las asignaciones permanentes, se realiza el siguiente análisis:

Una asignación permanente se asimila a las reservas creadas por parte de una entidad de manera voluntaria con los excedentes anuales con el objetivo de ser utilizadas en programas de largo plazo, y no cumplen las características para ser consideradas un pasivo.

El sustento de esta apreciación es la definición y características de los pasivos, realizada a continuación:

Un pasivo es una **obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.**



Componente del pasivo	Comentario
<i>Obligación presente.</i>	<i>Una obligación es un deber o responsabilidad que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar⁶.</i> <i>La entidad puede evitar la obligación de cumplir el plan de largo plazo para el que fue creada la asignación permanente (aunque podría tener efectos fiscales), debido a que no existe una exigencia de tipo legal, ni contractual para realizarlos, y es voluntad de la entidad el cumplirla o no (aunque no hacerlo tiene efectos fiscales).</i>
<i>Surgida a raíz de sucesos pasados.</i>	<i>Una obligación presente existe como resultados de sucesos pasados sí: a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso⁷.</i> <i>Si observamos lo anterior, el solo hecho que la entidad decida crear una asignación permanente por requisitos tributarios para proyectos a largo plazo, no genera un suceso que da origen a una obligación. Si no se desarrollan los proyectos no se ha realizado la acción que da origen a la obligación. Si bien es cierto que es una decisión de la entidad para cumplir beneficios tributarios (excedentes exentos), no existe una obligación de transferir recursos a un tercero.</i>
<i>Para cancelarla se espera desprenderse de recursos económicos (transferir recursos económicos).</i>	<i>Al no existir una obligación presente, cuando la entidad se desprenda de recursos económicos reconocerá el gasto o un activo, pero no realiza ningún reconocimiento antes de incurrir en ellos.</i>

Por las razones anteriores una reserva creada a partir de los excedentes y que se denomine "asignación permanente", no cumple los requisitos para ser reconocida como un pasivo.

Cuando se constituyan reservas patrimoniales⁸ voluntarias para cumplir disposiciones tributarias (asignaciones permanentes), se recomienda realizar el siguiente registro contable⁹:

Concepto	Débito	Crédito
<i>Patrimonio (activos netos)- Excedentes del ejercicio o de ejercicios anteriores</i>	XXX	
<i>Patrimonio (activos netos) – Reservas por asignaciones permanentes sobre resultados voluntarias para "X" proyecto</i>		XXX

Adicional a lo anterior, si los excedentes originados por la entidad están representados en recursos líquidos¹⁰ del activo, la entidad podría constituir un fondo

con destinación específica y mantener en una cuenta bancaria separada dichos recursos para desarrollar en un futuro los proyectos, que formarían parte del efectivo restringido.

⁶ Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.29

⁷ Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.43

⁸ Entendiendo las reservas como un rubro separado de los resultados acumulados destinados para un fin específico.

⁹ Tomado a partir de la consulta del CTCP 2014-638



Esto no sería posible, cuando la entidad no disponga de recursos líquidos, y los excedentes generados se reflejen en otras cuentas del activo no recuperables en el corto plazo.

El registro contable recomendado es el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
<i>Efectivo Restringido – Fondo para xxx asignación permanente</i>	XXX	
<i>Efectivo no restringido – Disponible</i>		XXX

En la fecha en que la entidad desarrolle los proyectos el registro contable sería el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
<i>Gastos o propiedad, planta y equipo xxx</i>	XXX	
<i>Efectivo Restringido – Fondo para xxx</i>		XXX

En conclusión, cuando en la entidad se crea una reserva con fines específicos (asignaciones permanentes), la sola decisión de constituirlo no da lugar al reconocimiento de un pasivo, el reconocimiento del mismo se retrasa hasta que la entidad tenga la obligación de pagar por el mismo, en su lugar, la entidad podría reflejar en su contabilidad la destinación específica de los resultados (asignaciones permanentes), como un componente separado del activo

neto (patrimonio) de la entidad, que podría denominarse reserva voluntaria para xxx, y presentarla de forma separada en el estado de situación financiera o en las notas.

También es posible constituir un fondo con destinación específica cuando la entidad dispone de los fondos líquidos que serán utilizados para el desarrollo de estos proyectos". (...)



Auditor fue nombrado revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0741	<i>"Mi consulta es la siguiente, la asamblea de copropietarios en un conjunto residencial aprobó en asamblea del año 2019 una auditoria de la gestión administrativa y financiera del año 2018 así mismo se requería cambio de revisor fiscal, esta auditoria la realiza una firma de contadores, persona jurídica, y esta misma firma acepta el nombramiento como revisores fiscales, hay que aclarar que ellos previamente nunca habían tenido alguna relación contractual con la propiedad horizontal."</i>

RESPUESTA

(...) Objetivo de las inhabilidades

El objetivo de las inhabilidades se encuentra descrito en la Sentencia 788 de 2009 emitida por la Corte Constitucional, por parte del Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio, donde se manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público."

En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni

administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández)".

Una inhabilidad o incompatibilidad tiene por objetivo preservar la transparencia al momento de realizar el nombramiento, por lo que se pretende defender los principios éticos de objetividad e independencia.

(...) Inhabilidades para el Revisor Fiscal en propiedades horizontales

De acuerdo con lo anterior, el contador público designado como revisor fiscal, que ha cumplido los requisitos de registro y habilitación impuestos por la Ley, no deberá estar inmerso en las inhabilidades e incompatibilidades establecidas en la legislación, entre las cuales tenemos las siguientes:

Descripción	Comentarios
Inhabilidad por ser pariente o consocio	No podrá ser revisor fiscal quien esté ligado 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, (...) auditor o contador de la misma sociedad (artículo 205, Código de Comercio y artículo 50, Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser revisor fiscal quien desempeñe en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo. Quien haya sido elegido revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo (artículo 205 del Código de Comercio).



Descripción	Comentarios
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, (...) 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 50, Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por ser empleado	No podrá ser revisor fiscal cuando haya actuado como empleado (...) y no haya transcurridos seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones (artículo 51, Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por haberlos auditado (...)	El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado (...) en su carácter (...) de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo (artículo 48 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por ser propietario o tenedor de bienes privados en conjuntos de uso comercial o mixto.	En los conjuntos de uso comercial o mixto, el Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones (artículo 56, Ley 675 de 2001).
Inhabilidad parentesco con el administrador o miembros del Consejo de administración en conjuntos.	En los conjuntos de uso comercial o mixto, o de uso residencial, el Revisor Fiscal no podrá 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 (artículo 56 de la Ley 675 de 2001).

De acuerdo con el anterior listado de inhabilidades, no se observa una inhabilidad expresa por parte de una entidad que presta servicios relacionados con la ciencia contable en calidad de revisor fiscal y que anteriormente (en un periodo de tiempo inferior a los seis meses) prestó sus servicios como auditor de la gestión administrativa y financiera en la misma entidad.

(...) En relación con la existencia de un conflicto de interés por haber actuado antes de ser nombrado revisor fiscal, como auditor de la gestión administrativa y financiera, no consideramos que exista una amenaza en relación con un conflicto de interés, no obstante en caso de existir cualquier otra amenaza (autor revisión, familiaridad, etc.), la entidad deberá aplicar una salvaguarda la cual podrá consistir en designar como revisor

fiscal a alguien diferente a quien ejecutó la auditoría de gestión administrativa y financiera.

Conclusión respecto de la consulta

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) considera que no existe inhabilidad para la entidad nombrada como revisor fiscal de la propiedad horizontal, por el hecho de haber realizado una auditoría de gestión administrativa y financiera, no obstante en caso de existir cualquier otra amenaza (autor revisión, familiaridad, etc.), la entidad deberá aplicar una salvaguarda la cual podrá consistir en designar como revisor fiscal a un contador público distinto de quien ejecutó la auditoría de gestión administrativa y financiera (...)



Auditoría e interventoría de cuentas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0736	(...) ¿En qué difiere Auditoría Financiera con la Técnica de Interventoría de Cuentas? o ¿Cuál es la diferencia principal entre Auditoría Financiera con la Técnica de Interventoría de Cuentas?"

RESPUESTA

(...) Uso de la expresión "interventoría de cuentas" en algunas normas legales vigentes en Colombia

Los artículos que mencionan la expresión "interventoría de cuentas" o similares, corresponden con lo siguiente:

Artículo (norma legal)	Normatividad
208 del Código de comercio	"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 ; (...)" (Negrilla nuestra)
50 de la Ley 43 de 1990	"Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, (...)"
10 de la Ley 145 de 1960	"El dictamen de un contador público sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas , irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos: 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones; 2) Si en el curso de revisión siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas ; (...)" (Negrilla nuestra)

Uso de la expresión "norma de auditoría generalmente aceptadas" en algunas normas

legales vigentes en Colombia

Norma Legal	Descripción
Ley 32 de 1979	"Art. 11. Las informaciones contables o financieras que rindan los emisores de valores (...) serán certificadas por un contador público independiente o que se halle vinculado a una firma de contadores públicos, debidamente inscrita ante la Junta Central de Contadores y (...) Tal certificación, preparada con base en la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y respaldada en adecuados papeles de trabajo, versará sobre la razonabilidad con que los estados financieros y demás información supletoria contable muestren la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones a la misma, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados." (Negrilla nuestra)



Norma Legal	Descripción
Artículo 659 del Estatuto Tributario	"Sanción por violar las normas que rigen la profesión. Los contadores públicos, auditores o revisores fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de Auditoría generalmente aceptadas , que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la Administración Tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta". (...) (Negrilla nuestra).
Artículo 659-1 del Estatuto Tributario	"Sanción a sociedades de contadores Públicos. Las sociedades de contadores públicos que ordenen o toleren que los Contadores Públicos a su servicio incurran en los hechos descritos en el artículo anterior, serán sancionadas por la Junta Central de Contadores con multas hasta de 590 UVT. La cuantía de la sanción será determinada teniendo en cuenta la gravedad de la falta cometida por el personal a su servicio y el patrimonio de la respectiva sociedad. Se presume que las sociedades de contadores públicos han ordenado o tolerado tales hechos, cuando no demuestren que, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas , ejercen un control de calidad del trabajo de auditoría o cuando en tres o más ocasiones la sanción del artículo anterior ha recaído en personas que pertenezcan a la sociedad como auditores, contadores o revisores fiscales. En este evento procederá la sanción prevista en el artículo anterior." (Negrilla nuestra).
Ley 43 de 1990	Artículo 8°. De las normas que deben observar los Contadores Públicos. Los Contadores Públicos están obligados a: (...) 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Artículo 9°. 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 conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas (...). Artículo 25. De la suspensión. Son causales de suspensión de la inscripción de un Contador Público hasta el término de un (1) año, las siguientes: (...) 3. Actuar con (manifiesto) quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
Ley 222 de 1995	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. (Negrilla nuestra).



Concepto emitido por parte del CTCP, relacionado con la expresión "interventoría de cuentas"

Mediante el siguiente concepto, el CTCP ha explicado del término "interventoría de cuentas" de acuerdo con lo siguiente:

Conceptos CTCP	Descripción
1996-0060	<i>"Las razones que tuvo el Consejo Técnico para sustituir la frase utilizada por el Artículo 208 del Código de Comercio "si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas", por la proposición "realicé mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia", fueron las siguientes:</i> <i>a. A partir de la entrada en vigor de la Ley 43 de 1990, de conformidad con el numeral 2° del Artículo 8°, los Contadores Públicos tienen la obligación de "actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas", normas que fueron incluidas en el artículo 7° de dicha Ley.</i> <i>b. El Consejo Técnico comparte las conclusiones derivadas del trabajo profundo y juicioso presentado por el doctor Hernando Bermúdez Gómez a la consideración del Primer Encuentro Colombiano de Investigación de la Ciencia Contable en julio de 1990, en el cual se demuestra que los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas son los mismos procedimientos y normas de auditoría. En este trabajo se reproducen documentos que permiten afirmar que, tanto en virtud de una interpretación gramatical, como a la luz de la historia legislativa, quienes propusieron el empleo de la terminología técnica de interventoría de cuentas tuvieron en mente la auditoría, tal como se entendía en la época en el contexto angloamericano".</i>

Interpretaciones de autores, en relación con la expresión "interventoría de cuentas"

Para autores como Yanel Blanco Luna (Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal, Editora Roesga, Bogotá 1987):

"el término Interventoría de Cuentas para el Contador Público es sinónimo de Auditoría y, por lo tanto, la expresión "si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas", es equivalente a decir "si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios de acuerdo con las circunstancias".

Para el profesor Hernando Bermúdez Gómez (Reflexiones sobre la técnica de interventoría de cuentas. Contaduría Universidad de Antioquia, 17-18, 199-230):

"la larga exposición anterior deja en claro el carácter universal de los principios y normas de auditoría.

Reconoce la influencia de las prácticas angloamericanas. Muestra una posición consistente en torno a la necesidad de que antes de expresar una opinión se apliquen procedimientos de interventoría de cuentas, que son iguales a los recomendados por las

normas de auditoría generalmente aceptadas. Sin perjuicio de un desarrollo local, destierra la idea de que la técnica de interventoría de cuentas sea un instrumento autóctono. Muestra cómo se trata de un problema de tipo profesional, relacionado estrechamente con los estados financieros y elimina la idea de que hay que crear normas que indiquen tales procedimientos, pues ellos no son otros que los que hoy, en el proyecto 236-S se relacionan como "... análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros..." (Artículo 7°, normas relativas a la ejecución del trabajo, literal c)".

Para los profesores Dagoberto Pinilla y Jorge Enrique Chavarro (La Revisoría Fiscal, editorial nueva legislación, 2010)

"Como se puede observar en el resumen anterior, el término Interventoría de Cuentas, para el Contador Público, es sinónimo de Auditoría y, por lo tanto, la expresión "si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de la Interventoría de Cuentas". Los procedimientos de Auditoría si han sido ampliamente estudiados y debatidos por la profesión tanto a nivel internacional como a nivel nacional".



Como puede observarse, los diferentes autores coinciden en afirmar que la interventoría de cuentas es similar, al término auditoría.

Evolución histórica del término "interventoría de cuentas"

El artículo 46 del Decreto 2373 de 1956 por el cual se reglamentó la profesión de contador en Colombia, mencionó en el artículo 48, la interventoría de cuentas:

"La firma con la que un contador juramentado expresa su concepto sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos:

Personales	Entrenamiento adecuado, y estar habilitado legalmente para ejercer la contaduría pública.
	Independencia mental (imparcialidad y objetividad en sus juicios)
	Diligencia profesional al realizar su trabajo
Ejecución del trabajo	Planeación y supervisión apropiada sobre los asistentes.
	Estudio y evaluación del sistema de control interno.
	Evidencia válida y suficiente.
Rendición de informes	Alcance y dictamen sobre la razonabilidad de la información financiera.
	Informe que indique si los estados financieros están elaborados bajo los PCGA.
	Informe sobre si los principios han sido aplicados de manera uniforme.
	Salvedades en caso de ser necesario.
	Abstención de opinión.

Posteriormente con la expedición de la Ley 1314 de 2009 y el Decreto 302 de 2015 (hoy compilado en el Decreto 2420 de 2015), el revisor fiscal debe aplicar las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) (...)

De acuerdo con lo anterior, el término interventoría de cuentas ha venido evolucionando en la normativa colombiana, para pasar a ser Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) y en la actualidad denominarse Normas de Aseguramiento de la Información (NAI).

"1 Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

2 Si se siguieron durante el curso la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; (...)"

Posteriormente la Ley 145 de 1960 y el Código de Comercio acuñaron la misma expresión. Con la emisión de la Ley 43 de 1990, se obligó al contador (artículo 8º) a actuar con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) abarcaban lo siguiente (ver artículo 7º de la Ley 43 de 1990)

Sin embargo, en la medida que avanza el tiempo el objetivo de la auditoría ha venido cambiando, al pasar de prácticas de revisión (comprobación al 100%), a prácticas de atestación (basadas en muestreo selectivo) y actualmente a prácticas de aseguramiento basadas en la administración de riesgos, en una relación de independencia entre el auditor y el auditado, en aras del interés público (...).



Auditoría en una propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0979	<i>(...) Solicito el favor me orientan como administradora de la unidad residencial (...), ¿cómo puedo solicitar una revisión de la contabilidad llevada a cabo por el contador contratado?, ya que se han presentado problemas con los cobros y aportes realizados por los propietarios de las unidades privadas, se han venido presentando problemas en la facturación."</i>

RESPUESTA

(...) En primer lugar, debemos anotar que el responsable por los estados financieros es la administración de la copropiedad; para su preparación y presentación, ya sea por requerimientos obligatorios o decisión voluntaria, la copropiedad (la administración) puede contratar los servicios profesionales de un contador público, incluyendo la función de certificar dichos estados financieros juntamente con la administración. También le corresponde a la administración establecer políticas y procedimientos contables, que le permitan a ella confiar en la información generada por la entidad.

(...) Por ello, si la administración encuentra irregularidades en la contabilidad, siendo esta responsable por los estados financieros, y verificado la existencia de errores que afectan su razonabilidad, además de considerar la cancelación del contrato suscrito con el contador público de la copropiedad, esta podría solicitar los servicios de auditoría o revisión de los estados financieros, u otros trabajos de aseguramiento, que son prestados por un profesional distinto del profesional que ejerce como contador de la copropiedad.

Mediante concepto 2014-0064 el CTCP manifestó lo siguiente:

3.- En relación sobre su inquietud sobre si es válido contratar los servicios de un profesional para que realice una auditoría externa en una copropiedad donde existe revisor fiscal, la respuesta es que esto es perfectamente válido, toda vez que el encargo de una auditoría externa se realiza de manera voluntaria, es decir, no existe ninguna obligación legal, solo la intención del representante legal de conocer sobre la razonabilidad de los estados financieros y el

adecuado cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A este respecto es necesario tener en cuenta el artículo 57 de la Ley 43 de 1990, el cual, al referirse a las relaciones del contador público con sus colegas, estableció lo siguiente:

"Ningún contador público podrá dictaminar o conceptuar sobre actos ejecutados o certificados por otro contador público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, si (sic) antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes haya actuado en principio".

Por lo anterior, se entenderá que el representante legal está en su derecho de contratar los servicios profesionales de un contador público para que emita una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, pero no para que conceptúe sobre actos ejecutados o certificados por otro contador público a menos que se soliciten por escrito las explicaciones que fundamentaron las decisiones de quien actuó en principio.

En conclusión, si la administración de una copropiedad contrata los servicios de un contador público para que lo apoye en la preparación y presentación de estados financieros, pero ella no confía en su labor, fundamentado en los términos contractuales la administración, como responsable de los estados financieros, podría prescindir de sus servicios, y contratar los servicios de otro contador público, para que la apoye en la preparación y presentación de los estados financieros; el contrato del contador actual o del nuevo contador.

Otra opción que podría considerar es contratar servicios de auditoría, revisión u otros trabajos de aseguramiento (...)



Auditoría ISO 9001:2015 para la Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0405	(...) En una empresa certificada en el sistema de Gestión de Calidad ISO 9001:2015 cada año, para efectos del sostenimiento del certificado dentro de los requisitos, se debe realizar una auditoría interna con el fin de que se emita un informe previo, antes de la visita de auditoría de la empresa certificadora. Generalmente esta auditoría preliminar la ha venido realizando un profesional certificado como auditor en la ISO 9001:2015 (...). (...) ¿Si el revisor fiscal de la organización cuenta con la certificación de auditoría para la ISO 9001:2015 podría llevar a cabo este check list sin afectar el código de ética de no prestar otro tipo de servicios en la organización que audita, o esta auditoría al sistema de gestión de calidad se puede tomar como un valor agregado al servicio que se presta y llega a estar incluido en las auditorías dentro del proceso de auditoría?

RESPUESTA

(...) Analizando las inhabilidades y las amenazas en las que puede verse envuelto un revisor fiscal, encontramos lo siguiente:

Inhabilidad	Comentarios
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).

Al respecto el Código de Ética para contadores profesionales incorporado en el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, menciona lo siguiente:

- "La prestación de servicios que no son de aseguramiento¹¹ puede originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de miembros del equipo de auditoría. En la mayoría de los casos **las amenazas que se originan son amenazas de autor revisión, de interés propio y de abogacía** (párrafo 290.154).
- Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de auditoría, **se determinará si la prestación de**

dicho servicio originaría una amenaza en relación con la independencia (párrafo 290.156).

- Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no es de aseguramiento (párrafo 290.156). (...)

De acuerdo con lo anterior, el prestar servicios adicionales de forma personal tales como auditar el sistema de gestión de calidad bajo la norma ISO 9001:2015, genera una amenaza contra la independencia del revisor fiscal, al cual al ser elaborada de forma personal, no se podría mitigar o reducir a un nivel aceptablemente bajo (...)

¹¹ En este caso, la elaboración del estudio de precios de transferencia, no se trata de un encargo de aseguramiento



Auditoría sobre saldos iniciales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0632	(...) <i>Encuentro que los EEFF del 2017 que se presentaron a la Asamblea (...) no fueron firmados por el revisor fiscal (...). He leído (...) que los estados financieros no firmados, se le deben hacer los ajustes y presentarlos nuevamente a la asamblea (...) por favor indicarme, si eso es lo que se debe hacer, y quién debe firmarlos (...).</i>

RESPUESTA

(...) Normas de Aseguramiento (...) utilizadas por parte de un revisor fiscal que inicia una auditoría (...)

Cuando un revisor fiscal inicia en una entidad, debe utilizar la NIA 510, con el objetivo de¹²:

"(...) con respecto a los saldos de apertura, (...) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

(a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros (...); y

(b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente (...)" (negrilla nuestra)

(...) el Revisor Fiscal debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, respecto de los saldos iniciales del año sobre el cual está realizando su auditoría, el objetivo es obtener evidencia de auditoría para establecer si los saldos no contienen errores materiales, y si las políticas contables se han aplicado de manera uniforme.

Normas de Aseguramiento de la Información utilizadas por parte de un revisor fiscal sobre la información comparativa (...) (NIA 710)

(...) Cuando un revisor fiscal encuentre que los estados financieros del periodo anterior

no fueron auditados, deberá tenerse en cuenta (...):

- En el informe deberá expresarse que las "cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas", en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría (NIA 710 párrafos 14 y 19);
- El revisor fiscal, deberá "obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual" (NIA 710 párrafo 14 y 19, y NIA 510 párrafo 6);

Respuesta al consultante

Cuando el revisor fiscal ha sido contratado por primera vez por una entidad, debe realizar procedimientos relacionados con los saldos del periodo anterior (saldos iniciales) (...); en caso de encontrar errores materiales sobre la información del periodo anterior, deberá comunicar dichos hallazgos a la administración para que realice las correcciones necesarias (NIA 510 párrafo 7 y NIA 450), y si considera que "los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual" el revisor fiscal expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable de conformidad con la NIA 705 (párrafos 10 y 11, NIA 705¹³)

¹² Anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 3, NIA 510.

¹³ "10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda (...)"

11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, (...)"



(...) Como los estados financieros no fueron firmados por parte del revisor fiscal saliente, dicha irregularidad debe informarse a la administración y en caso de ser necesario al

máximo órgano social de la entidad, para que sea este quien determine si se requiere contratar los servicios de un contador independiente para subsanar la deficiencia.
(...)

Auditoría en Propiedad Horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0564	La presidente del consejo de administración, (...) desde su nombramiento (...) inició un proceso de intervención directa en la gestión del administrador hasta el punto de lograr su renuncia. (...) Se consulta: La presidente del Consejo de Administración puede realizar auditoría plena de documentos y estados financieros de la copropiedad sin que medie autorización de la Asamblea de Copropietarios. ¿Qué normas son aplicables al proceso de auditoría contable en propiedad horizontal en Colombia? ¿Es viable que dicho órgano de administración realice toma de posesión de los token(s) para operaciones bancarias? ¿Qué requisitos legales debe tener un auditor contable? (...)

RESPUESTA

(...) Definición y conceptos relacionados con la auditoría

Encontrar una definición oficial de la palabra auditoría no es sencillo, (...), en la práctica su uso más común se refiere a la auditoría realizada por un contador sobre información financiera, pero pueden existir diferentes contextos en los que se hable de auditoría de sistemas, legal, operacional, médica, ambiental, tributaria, forense, entre otras.

(...) Desde el punto de vista de la auditoría financiera o la auditoría de estados financieros, es aquella que tiene como objetivo *"aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros"¹⁴*, el cual se logra *"mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable"¹⁵*

La presidente del Consejo de Administración puede realizar auditoría de documentos y estados financieros de la copropiedad (...).

El Artículo 55 de la Ley 675 de 2001, por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, específica que el consejo de administración como órgano de dirección y administración¹⁶ *"le corresponderá tomar las determinaciones*

necesarias en orden a que la persona jurídica cumpla sus fines"; por lo que el consejo de administración podría tener acceso, como órgano de administración, a los documentos relacionados con la copropiedad, sin que ello implique que esté desarrollando una labor de auditoría sobre los estados financieros, debido que no emite una opinión, sobre ellos, la cual corresponde con una labor propia de un contador público.

(...) ¿Es viable que dicho órgano de administración realice toma de posesión de los token(s) para operaciones bancarias?

El Consejo de Administración, como lo indica la Ley 675 de 2001, hace parte de los órganos de administración de la propiedad horizontal, y como responsable de nombrar el administrador de la copropiedad (artículos 36 y 50 de la Ley 675 de 2001) las decisiones administrativas serán tomadas por quién resulte pertinente de forma coordinada y ajustada con lo establecido en los estatutos de la copropiedad, evitando los conflictos y la duplicidad de las funciones desarrolladas por la administración y el Consejo de Administración.

administración. La dirección y administración de la persona jurídica corresponde a la asamblea general de propietarios, al consejo de administración, si lo hubiere, y al administrador de edificio o conjunto".

¹⁴ Párrafo 3 de la NIA 200, incorporada en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ver artículo 36 de la Ley 675 de 2001, donde menciona lo siguiente: "Órganos de dirección y



Sobre el particular, sería recomendable como medida de control interno, que las funciones de autorización y pagos sean debidamente segregadas, estableciendo los controles que resulten pertinentes, y los casos en que se requerirá la intervención del consejo de administración.

Requisitos legales que debe tener un auditor de estados financieros

De conformidad con el artículo segundo de la Ley 43 de 1990, la auditoría sobre estados financieros únicamente podrá ser realizada por un contador público acreditado¹⁷, (...)

¿Para realizar una auditoría sobre estados financieros en una propiedad horizontal debe existir un encargo específico?

Si se trata de una auditoría financiera o sobre estados financieros, y no de una simple revisión de documentos, deberá existir un encargo específico suscrito entre la entidad y el auditor, que como ya se mencionó, debe ser Contador Público. (...)

¹⁷ Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas

que implican (...) dictámenes sobre estados financieros, (...), revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, (...).



Avalúo - Costo de un activo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-288	(...) Para efectos contables, ¿el costo fiscal de un activo fijo – por ejemplo, un gasoducto, se puede incrementar por un avalúo? ¿El avalúo del activo fijo por el método “flujo de caja descontable” serviría de soporte para incrementar el valor del activo? ¿El avalúo debería fundamentarse en las NIIF (NIC 16)? ¿El avalúo debería dejar las bases contable y fiscal en el mismo valor? ¿La contrapartida del incremento de valor del activo fijo sería el patrimonio? (...)

RESPUESTA

(...) Si la entidad aplica al elaborar sus estados financieros las normas de información financiera del Grupo 1, (...), esta deberá considerar lo estipulado en la NIIF 13 a efectos de la establecer el valor razonable de activos no financieros, en esta norma se establecen directrices sobre técnicas de medición que pueden ser aplicadas al determinar el valor razonable de activos no financieros.

Al considerar el valor razonable la NIIF 13 requiere observar lo siguiente:

- La condición y localización del activo (NIIF 13.11 literal a);
- Las restricciones del activo, si las hubiera, respecto de su venta o uso (NIIF 13.11 literal b);
- La técnica de valoración apropiada para medir el valor razonable maximizará el uso de entrada de datos de entrada observables relevantes y minimizarán el uso de datos de entrada no observables (NIIF 13.67);
- Debe analizarse la valoración del gasoducto respecto de si cumple la definición de negocio que los participantes del mercado podrían seguir operado, en este caso se debería valorar el negocio en su totalidad (NIIF 13.B3 literal a);
- La medición a valor razonable deberá realizarse de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho gasoducto en la fecha de medición (NIIF 13.11);
- El uso del valor razonable en propiedades, planta y equipo se establecerá a través de una política contable basada en el método de la revaluación (NIC 16.29);
- Las posteriores revaluaciones se realizarán con la suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, no difiera significativamente del que podría haberse determinado utilizando el valor razonable al final del periodo (NIC 16.31);
- Los incrementos del importe en libros del elemento de PPYE se reconocerán en el Otro Resultado Integral y se acumularán en el patrimonio (NIC 16.39), aunque una reducción del importe en libros se reconocerá en el Otro Resultado Integral siempre que exista saldo en el patrimonio por superávit por revaluación o en el estado de resultados (NIC 16.40).
- La depreciación del Gasoducto se calculará teniendo en cuenta el importe depreciable, el cual incluye el importe en libros (incluido su revaluación) menos su valor residual (NIC 16.53);
- Teniendo en cuenta que usualmente el uso del valor razonable no es tenido en cuenta para efectos fiscales, cualquier diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, generaría una diferencia temporaria imponible de conformidad con lo expuesto en la NIC 12, impuesto a las ganancias (NIC 12.18 literal b);



Ahora bien, cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la entidad es quien debe determinar si el método de flujo de caja descontado podría ser un método aplicable, por lo que el responsable de los estados financieros deberá hacer los juicios necesarios para determinar si la base de medición y la técnica o enfoque utilizado para determinar el valor razonable es adecuada, lo cual depende de la naturaleza del activo y de la jerarquía del valor razonable que este siendo utilizada en la medición inicial y posterior del activo, así como de las necesidades de los usuarios.

En caso de que se aplique el modelo de revaluación, se debe considerar los

requerimientos del párrafo 39 de la NIC 16, que establece

"Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo".
(...)



Baja en cuentas por terminación vínculo matrimonial

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0890	<i>"Si un matrimonio tiene empresas en común y estas tienen en su contabilidad cuentas por cobrar y cuentas por pagar entre sí y el matrimonio decide divorciarse y llevar a cabo separación de bienes (...) acordando que quedan saldadas entre si las mismas; a través del documento de separación de bienes (...), ¿(...) proceder a efectuar el cruce y cancelación de cuentas entre sí?"</i>

RESPUESTA

(...) la decisión de efectuar el cruce de cuentas y dar de baja partidas en los estados financieros, debe previamente cumplir las normas legales y reglamentarias; por ello, se deberá tener en cuenta lo indicado en el marco de información financiera aplicado por la entidad en relación con los principios para el reconocimiento, baja en cuenta y compensación de una partida en los estados financieros.

(...) la persona jurídica que se conforma al constituirse una empresa es una figura que ejerce y cumple los derechos sobre esa persona jurídica, que se considera independiente de los propietarios.

Esto significa que, al constituirse legalmente una empresa a título de persona jurídica, es la empresa quien debe asumir toda la responsabilidad y no sus propietarios, cuyas responsabilidades dependerán de la forma societaria.

También se tendrá en cuenta que la responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad y no del Contador Público, sin perjuicio de las responsabilidades que este profesional adquiere al firmar y certificar dichos estados financieros.

En adición a los requerimientos contables, el Código Civil en el art. 1625, también contiene directrices sobre las diferentes formas de extinguir obligaciones:

Art. 1625. Modos de extinción. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

1. *Por la solución o pago efectivo.*

2. *Por la novación.*

3. *Por la transacción.*

4. *Por la remisión.*

5. *Por la compensación.*

6. *Por la confusión.*

7. *Por la pérdida de la cosa que se debe.*

8. *Por la declaración de nulidad o por la rescisión.*

9. *Por el evento de la condición resolutoria.*

10. *Por la prescripción.*

De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales."

En conclusión, la compensación o baja en cuenta de partidas que forman parte de los estados financieros de una empresa solo puede efectuarse cuando se cumplan los criterios de compensación o baja en cuenta, incorporados en el marco de información financiera que sea aplicado por la entidad, (...).

También debe observarse si la separación estableció que las deudas por cobrar y por pagar pasaran a ser propiedad de uno de los cónyuges, por lo que antes de proceder con su baja en cuentas deberá considerarse que en la separación de bienes los activos y pasivos son repartidos entre quienes mantenían la sociedad conyugal y no entre las empresas que constituyeron, por lo que en muchas ocasiones lo que sucede es una sustitución de la cuenta por cobrar y por pagar, la cual deberá reconocerse a nombre de quien fue asignada en el documento de definió la liquidación de la sociedad conyugal (...).



Base de reserva legal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1051	<i>(...) En una entidad que aplica NIIF grupo uno, desde su estado financiera de apertura (año 2013) registró una revaluación de activos fijos como ORI dentro de sus estados financieros, con las mediciones posteriores y de acuerdo con su política contable este valor fue ajustado a valor razonable con efecto en el ORI aumentando su valor, una vez surtida la venta de los activos fijos que generaron dicha revaluación se materializó la venta (año 2019) y se recibieron los flujos de esta materialización reconocida en el ORI, contablemente se procedió a realizar el reconocimiento directo a las ganancias acumuladas de acuerdo con la NIC 16, esta entidad al ser un reconocimiento directo a ganancias acumuladas sin formar parte del resultado ni generando paso por el resultado de la entidad, entiende que estos valores no formarán base para el cálculo de la reserva legal (...).</i> <i>Agradecemos se analice el procedimiento, e indicar si es correcta la afirmación de no tener en cuenta estos valores como base para el cálculo de reserva legal (...)</i>

RESPUESTA

(...) La constitución de la reserva legal es un tema exigido sobre algunas sociedades y es tratado en el Código de Comercio (...), por lo que al revisar lo que establecen las normas legales se observa lo siguiente:

- Para las sociedades en comandita por acciones, el artículo 350 del Código de Comercio establece que se “creará una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio”;
- Para las sociedades de responsabilidad limitada el artículo 371 del Código de Comercio establece que “formará una reserva legal, con sujeción a las reglas establecidas para la anónima. Estas mismas reglas se observarán en cuanto a los balances de fin de ejercicio y al

reparto de utilidades”;

- Para las sociedades anónimas el artículo 452 del Código de Comercio establece que se “constituirá una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio”;
- Para las sociedades extranjeras con negocios permanentes en Colombia el artículo 476 del Código de Comercio establece que “constituirán las reservas y provisiones que la ley exige a las anónimas nacionales”;
- Para las Sociedades Anónimas Simplificadas no es obligatorio constituir una reserva legal (Superintendencia de Sociedades concepto 220-115333¹⁸ del 15 de septiembre de 2009)

¹⁸ “Ahora bien, es claro que la filosofía que inspiró la creación de las citadas sociedades, como su nombre lo indica, tiene unas características de un tipo societario eminentemente simplificado, en donde lo prevalente para su organización y funcionamiento es lo pactado en sus estatutos sociales.

En este orden vemos como de no consagrarse alguna figura o modalidad en el pacto que la rige, consideramos que si bien el artículo 45 de la ley 1258 que nos concentra, dispone que la misma se rige por lo consagrado en dicha ley, o en su

estatutos o por las normas legales que rigen las sociedades anónimas, consideramos que frente a la compañía solo se aplican las normas de carácter dispositivas mas no las impositivas, como lo es para las sociedad anónima la denominada reserva legal.

En consecuencia, en nuestra opinión, la existencia de la reserva legal en la sociedad por acciones simplificada no es obligatoria, salvo que se encuentre estipulada en los estatutos, al ser la misma ley para las partes”.



De acuerdo con lo anterior, la reserva legal se calcula sobre las utilidades líquidas de cada ejercicio, la cual, según el concepto 220-75249 de junio 9 de 2015 expedido por la Superintendencia de Sociedades, corresponde a:

*"La expresión "utilidades líquidas" a que se refiere el artículo 452 del Código de Comercio, sobre reserva legal, **debe entenderse como el resultado luego de efectuar la reserva legal, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 451, sobre reparto de utilidades, precisó la Superintendencia de Sociedades.*

*De acuerdo con el diccionario de términos contables para Colombia, **se entiende por utilidad líquida o renta líquida el monto de la renta bruta, deducidos todos los gastos necesarios para obtenerla, siempre que sean los normalmente acostumbrados en la clase de actividad de que se trate, con criterio comercial y que no esté limitada o prohibida su deducción**. Por lo tanto, si la sociedad está exenta de impuestos, la utilidad líquida será el saldo previas las apropiaciones de orden legal, estatutario o convencional, indicó.*

*La entidad citó su Concepto 115-86440 del 2008, **según el cual uno es el valor de la utilidad antes de impuestos y otro después de estos, esta última conocida como la utilidad líquida a disposición de máximo órgano social**, que comprende el resultado neto de una operación una vez descontada la apropiación para el pago de impuestos" (la negrilla es nuestra).*

(...) en caso de mantener acumulado un superávit por revaluación en el patrimonio, generado por un elemento de propiedad, planta y equipo revaluado, y posteriormente este es vendido, la entidad deberá dar de baja en cuentas el elemento de propiedad, planta y equipo, y respecto de la partida acumulada en el patrimonio como superávit por revaluación deberá aplicar el párrafo 41 de la NIC 16, que menciona lo siguiente:

"El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del

superávit cuando la entidad disponga del activo.

*No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original. **Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo**". (Negrilla es nuestra)*

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la reserva legal se deberá calcular sobre el resultado del ejercicio, el cual corresponde a la utilidad después de impuestos correspondiente al estado de resultado de la entidad, no debe incluirse las partidas presentadas en el otro resultado integral.

Respecto de las utilidades a repartir, el oficio 115-204407 emitido por la Superintendencia de Sociedades menciona (...):

"(...) Ahora bien, los marcos de referencia contable bajo NIIF advierten que tanto los ajustes resultantes en la adopción por primera vez que surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición, como el ajuste de cambios en políticas y corrección de errores y la transferencia de los superávit por revaluación y la remediación de otras partidas, entre otros, deben ser reconocidos directamente en el rubro de ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio), de tal suerte que con la aplicación de estas disposiciones bajo el concepto de ganancias acumuladas, se presentan diferentes partidas que son importantes al determinar el patrimonio de las compañías y que deben ser consideradas de manera individual al momento de tomar decisiones respecto de su distribución, absorción de pérdidas o capitalizaciones.

(...) al pronunciamiento emitido por esta Superintendencia mediante Oficio No.115-057151 del 31 de marzo de 2016, en torno a la inquietud sobre el cambio de la forma de distribución de utilidades con la entrada en vigencia de las NIIF

"(...) con la aplicación de las normas internacionales de información financiera, (...) no se modifica el régimen legal societario en materia de distribución de utilidades".



(...) en el proyecto de distribución de utilidades que se presentará al máximo órgano social, solo se podrá incluir el rubro de ganancias acumuladas que hayan sido efectivamente realizadas, dada la intención de distribuirlas a título de dividendo. (...)

Por lo tanto, en virtud del principio del buen juicio empresarial (Business Judgement Rule), la administración deberá velar por que la propuesta de distribución de utilidades no ponga en riesgo el capital financiero, ni la prenda general de los acreedores, con la consecuente descapitalización de la empresa, lo cual obliga a los administradores a estar debidamente informados financiera, jurídica y económicamente, así como del entorno en que se desenvuelve la sociedad en aras de su estabilidad" (la negrilla es nuestra) (...)



Cambio marco técnico normativo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1117	(...) ¿Es viable que una sociedad la cual se encuentra clasificada en el grupo 2 de NIIF para PYMES adopte la NIIF 16 grupo 1? ¿Una sociedad (...) clasificada bajo el grupo 2 de NIIF para PYMES puede adoptar y/o implementar NIIF plenas de forma voluntaria? ¿En caso de que la respuesta sea positiva, la sociedad podrá realizar dicho cambio ante la superintendencia de sociedades en lo que resta del año 2019? ¿Si la sociedad tiene su casa Matriz en el exterior, donde su aplicación (...) se encuentra bajo NIIF Plenas y para efectos de consolidación de estados financieros se deberán adoptar conforme a lo establecido por su casa matriz?

RESPUESTA

(...) ¿Es viable que una sociedad la cual se encuentra clasificada en el grupo 2 de NIIF para PYMES adopte la NIIF 16 grupo 1?

Una entidad deberá dar cumplimiento a las directrices contables incorporadas en el marco de información financiera en el cual haya sido clasificada, decisión que corresponde a la administración de dicha entidad; el (...) DUR 2420 de 2015 (...) establece los criterios que una entidad deberá considerar al momento de definir en qué grupo NIIF se debe clasificar.

(...) salvo las excepciones incorporadas en el anexo 2 del DUR, no es posible aplicar sólo la NIIF 16, por cuanto debe aplicarse el marco técnico completo.

Por ello no es posible que una Entidad del Grupo 2, aplique normas del grupo 1, cuando las transacciones y sucesos se encuentren regulados en el marco correspondiente, la aplicación de la jerarquía normativa (NIC 8 o sección 10), sólo aplica en los casos que la norma no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, en este caso la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea más fiable y relevante, en cuyo caso efectuará el análisis de las fuentes de forma descendente.

¿Una sociedad que por sus características se encuentra clasificada bajo el grupo 2 de NIIF para PYMES puede adoptar y/o implementar NIIF plenas de forma voluntaria?

(...) si es posible aplicar de manera voluntaria el marco técnico del grupo 1 – NIIF Plenas, siempre que se dé cumplimiento al período de permanencia descrito en el DUR 2420 de 2015 (mínimo 3 años, incluyendo el período de transición, o dos períodos comparativos).

¿En caso de que la respuesta sea positiva, la sociedad podrá realizar dicho cambio ante la superintendencia de sociedades en lo que resta del año 2019?

Para el cambio de marco técnico normativo, deberá cumplir los requisitos de transición establecidos en el DUR 2420 de 2015, esto es, establecer un período de transición y revelar los efectos del cambio en las notas a los estados financieros y en los primeros estados financieros preparados de acuerdo con el nuevo marco normativo.

En el caso de una entidad que aplica el marco de información financiera del Grupo 2, podría considerar la aplicación de la NIIF 1 para aplicar por primera vez este marco normativo.

Esta aplicación solo puede efectuarse por una sola vez, los cambios posteriores se entenderían como cambios de política.



La Entidad en caso de cambio de grupo, deberá dar cumplimiento al artículo 1.1.1.5. permanencia del Decreto 2420 de 2015, que establece:

"(...) Las entidades que decidan permanecer en el Grupo 1 deberán informar de ello al organismo que ejerza control y vigilancia, o dejando la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo."

¿Si la sociedad tiene su casa Matriz en el exterior, donde su aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera se encuentra bajo NIIF Plenas y para efectos de consolidación de estados financieros se deberán adoptar conforme a lo establecido por su casa matriz?

El marco de información financiera lo establecerá cada entidad según su propio status, por lo que en un grupo empresarial podrían haber entidades que aplican diferentes marcos de información financiera; no obstante lo anterior, para efectos de la consolidación deberán seguirse las políticas contables establecidas por la matriz, lo que implica que cada entidad consolidada deberá efectuar, para efectos de consolidación, los ajustes que sean pertinentes, lo que no

implica que cambie su marco de información financiera.

La norma de transición para el grupo 1 contiene directrices que indican cómo proceder cuando la entidad subsidiaria se acoge a las NIIF plenas, con posterioridad a la fecha en que lo hizo la matriz.

En conclusión, en un grupo empresarial puede haber entidades que son sujeto de consolidación y aplican marcos de información financiera diferentes (grupo 1, grupo 2 o grupo 3), lo que no implica que todas las entidades deban establecer el marco de información financiera de la matriz (ver párrafos 1.6 y 1.7 de la NIIF para las Pymes).

No obstante, para efectos de consolidación, se deberán aplicar políticas contables uniformes lo que podría generar la realización de ajustes en la preparación y presentación de los estados financieros consolidados.

En el caso de la norma de arrendamientos que puede ser aplicada por una entidad del Grupo 2, la NIIF 16 no es aplicable, por lo que para cumplir dicho marco de información financiera se deberán aplicar los requerimientos de la Sección 20 *Arrendamientos*, de la NIIF para las Pymes. (...)



Capitalización de utilidades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0680	<i>(...) respecto a la capitalización de las utilidades de una empresa por acciones. La empresa decretó la capitalización de las utilidades, pero no en acciones. Leo varios conceptos sobre el tema y dicen que hay dos formas: la primera que se reconozca en acciones y la segunda la capitalización. Los dos me hablan sobre contabilizar el registro en la 31 capital social. (...) necesito saber cómo se realiza el registro (...).</i>

RESPUESTA

(...) En lo relacionado con la forma de reconocer la capitalización de dividendos, se deberá considerar lo estipulado en el anexo 2, del Decreto Reglamentario –DUR 2420 de 2015, (...), en la sección 22 y 26 de esta norma se indica lo siguiente:

(...) 22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte estén obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

- 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;
 - 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; y
 - 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, no reconocerá un incremento en el patrimonio” (...).
- (...) presentamos un ejercicio práctico a fin de plasmar la dinámica contable de la transacción objeto de análisis, así:

Capital Autorizado: (Máximo valor que la Sociedad puede tener como Capital):	\$ 100.000
Capital Suscrito (Valor que el socio se compromete a pagar):	\$ 50.000
Capital Suscrito por Cobrar (valor que el socio debe por las acciones suscritas):	\$ 30.000
Capital Pagado (valor inicialmente pagado por el socio)	\$ 20.000

(...) la contabilización es la siguiente:

Cuenta	Débito	Crédito
Capital por Suscribir	\$100.000	
Capital Autorizado		\$100.000

Cuenta	Débito	Crédito
Capital suscrito por Cobrar	\$30.000	
Capital por Suscribir		\$30.000

Cuenta	Débito	Crédito
Bancos	\$30.000	
Capital suscrito por Cobrar		\$30.000

(...) la capitalización de los dividendos podría darse emitiendo acciones o cambiando (incrementando) el valor nominal de la acción, esta última es al parecer la planteada en la consulta, dado que no hay emisión de acciones (...)



Capitalización intereses en el sector de la construcción – Grupo 2

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0425	(...) Somos una empresa constructora de propiedad raíz, clasificados en el grupo 2 NIIF para PYMES, la consulta puntual es la siguiente: Los costos por préstamos en los que incurrimos para la construcción de los proyectos inmobiliarios en este caso tratados como inventarios, ¿hacen parte de los costos del bien, (capitalizables)? La sección 25 de las NIIF para Pymes en el párrafo 25.2 establece que los costos por préstamos se deben reconocer como gasto en resultados. ¿En qué casos estos costos por préstamos serían capitalizables? (...)

RESPUESTA

(...) Una entidad cuyo objeto social es la construcción de vivienda, con miras a su posterior venta, y que aplique el marco de información financiera para las entidades del Grupo 2, **no puede capitalizar los costos de préstamos como mayor valor de los activos**. La Sección 25 de este marco técnico (ver anexo 2 del Decreto 2420 de 2015) indica que los costos de préstamos deben ser registrados como gastos en el estado de resultados.

Lo anterior no impide que una entidad del Grupo 2 pueda presentar información adicional en las notas a los estados financieros, en las que informe el valor que tendrían los activos y el patrimonio, si los costos financieros hubieran sido capitalizados, si esta información es relevante para los usuarios de los estados financieros.

Incluimos a continuación algunas referencias contenidas en los fundamentos de conclusiones de la NIIF para las PYMES, que pueden ser útiles para comprender las razones por las cuales una entidad del Grupo 2 no está habilitada para capitalizar los costos de préstamos como mayor valor de los activos.

Costos por préstamos

"FC120 La NIC 23 requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, la NIIF para las PYMES requiere que estos costos se carguen a gastos".

Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo

"FC213 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PI y al PN de 2013 apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a las NIIF completas. Sin embargo, varios de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a los de las NIIF completas. (...).

FC214 La NIIF para las PYMES requiere que todos los costos de desarrollo o por préstamos se reconozcan como gastos. Las NIIF completas requieren la capitalización de los costos de desarrollo o por préstamos que cumplan ciertos criterios; en otro caso se reconocen como gastos. Por consiguiente, la NIIF para las PYMES simplifica los requerimientos de las NIIF completas, en lugar de eliminar una opción permitida en éstas. (...).

El IASB destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre sus préstamos o costos de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros.

Opciones de política contable

FC208 El IASB destacó que los usuarios de los estados financieros de las PYMES, que necesitan comprender las políticas contables utilizadas y que hacen comparaciones entre distintas PYMES, han dicho que prefieren que las PYMES no tengan opciones de política contable o éstas sean solo limitadas.



Causación de cuentas por pagar

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0986	<i>(...) Por medio de la presente solicito su aclaración de una situación que se presenta y de la cual no tengo conocimiento, (...)</i> <i>¿Al momento de recibir una factura al interior de una entidad, cual es el plazo para pago? ¿Se deben pagar el mismo mes en el cual se expidió la factura?</i> <i>Al momento de causar impuestos ¿cuál es el plazo para hacerlo? ¿Si recibo una factura el día 28 del mes es posible causar, contabilizar y hacer el pago el mes siguiente?"</i>

RESPUESTA

(...) En cuanto a las preguntas 1 y 2, planteadas por el peticionario, dichas situaciones deben estar alineadas a las políticas administrativas y comerciales, las cuales deben ser definidas por la Administración de la Entidad.

Respecto a la pregunta 3, el plazo para la causación del impuesto está se realizará en el momento en que se cumplan los criterios para su reconocimiento de la transacción, evento o suceso, tal como se señale en el maco técnico aplicado por la entidad.

Para lo cual la entidad deberá considerar el concepto de la Base contable de acumulación (o devengo) contenida en el anexo N°2 del Decreto 2420 de 2015, que establece

"2.36 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la

información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas."

Así mismo, en el reconocimiento inicial se debe considerar la esencia sobre la forma de la transacción, razón por la cual, en una transacción o evento, el pasivo se reconocerá siempre y cumpla la definición de pasivo y se realizará en el momento que la Entidad haya recibido el bien o el servicio, independientemente de la recepción de la factura. (...)



Causación de ingresos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0249	"Cuatro empresas de transporte, constituimos una UNION TEMPORAL para ejecutar un contrato de prestación de servicios de transporte con FONADE para la realización del transporte de personal del Censo Nacional de Población y Vivienda. Dicho contrato inicio el 12 de abril y terminó el 5 de noviembre de 2018. El cliente FONADE, tiene establecidas dentro de las condiciones del contrato que un 10% de su valor será facturado y pagado contra liquidación. Pese a que el contrato terminó el 5 de noviembre de 2018, la liquidación la está realizando en el presente mes de febrero de 2019, es decir, en una vigencia fiscal diferente en la que se originaron los ingresos y los costos del contrato. <i>Problema: El criterio de la contadora es que no causa el total de ingresos en el año 2018, porque un 10% no fue facturado en el 2018 y será facturado en el 2019, es decir, solo causará el 90% del contrato que tiene factura. Su tesis se basa en decir que el ingreso debe estar respaldado por una factura y que como el 10% no tiene factura no puede ser causado, pero nos preocupa ir en contravía de lo establecido por NIIF en sección 23 para PYMES.</i> <i>Pregunta: Cómo se deben causar los ingresos y los costos de este contrato: ¿Total de ingresos y gastos en el 2018? El 90% de los ingresos y de los costos en el 2018 y el 10% de ingresos y costos en el 2019? El 100% de los costos en el año 2018, 90% de los ingresos en el 2018 por estar facturados y el 10% de los ingresos en el 2019? ¿Qué implicaciones fiscales tiene?"</i>

RESPUESTA

(...) En este caso, para efectos contables, los ingresos de actividades ordinarias deberán reconocerse conforme a los requerimientos de la sección 23 de la NIIF para las PYMES, la cual especifica lo siguiente:

Características	Tratamiento descrito en la sección 23 de la NIIF para las PYMES ¹⁹
Medición de la prestación de servicios	Por el valor razonable de la contraprestación por recibir. Incluye los descuentos comerciales, rebajas por pronto pago, y demás practicadas por la entidad (párrafo 23.3).
Reconocimiento del ingreso por prestación de servicios	El ingreso se reconoce con referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (párrafo 23.14).

¹⁹ La sección 23 de la NIIF para las PYMES se encuentra incorporado en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015.



Características	Tratamiento descrito en la sección 23 de la NIIF para las PYMES¹⁹
Estimación fiable del ingreso	Un ingreso se puede registrar de forma fiable, si se cumplen 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 (párrafo 23.14).
Grado de realización o porcentaje de terminación	El grado de terminación de un contrato de prestación de servicios, podrá utilizarse teniendo en cuenta lo siguiente: a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados. b) inspecciones del trabajo ejecutado. c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo (párrafo 23.22).

De acuerdo con lo anterior, si se cumplen los criterios de reconocimiento señalados en la norma (medición fiable, probabilidad de recibir los beneficios económicos asociados con la transacción), el ingreso se reconoce con fundamento en el grado de realización del contrato de servicio de transporte, además los costos incurridos, según lo establecido en las NIIF para las PYMES.

Por ello, si el contrato de transporte fue cumplido en su totalidad durante el año 2018, los ingresos y los costos se deben reconocer en su totalidad durante el año, incluso si las condiciones contractuales establecen que la facturación se realizará de una forma diferente a la realización del ingreso.

En este caso, si el contrato se ha ejecutado en un 100% los saldos pendientes de pago figurarán como un saldo por cobrar en los

estados financieros de la entidad que presta los servicios.

El soporte contable adecuado que respalda el reconocimiento del ingreso teniendo en cuenta el grado de avance, puede corresponder con un informe realizado por parte del gerente o líder del proyecto, donde describa (entre otras cosas) la forma como se ha alcanzado el porcentaje de avance del proyecto, una explicación de cómo se ha medido el grado de terminación y la valoración realizada del ingreso del periodo.

Al respecto el párrafo 23.22 de la NIIF para las Pymes (norma aplicable para entidades del Grupo 2) señala los posibles métodos que pueden utilizarse para determinar el grado de terminación de una transacción o contrato. (...)



Causación de ingresos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0252	(...) El criterio de la contadora es que no causa el total de ingresos en el año 2018, porque un 10% no fue facturado en el 2018 y será facturado en el 2019, es decir solo causara el 90% del contrato que tiene factura. Su tesis se basa en decir que el ingreso debe estar respaldado por una factura y que como el 10% no tiene factura no puede ser causado. ¿Cómo se deben causar los ingresos y los costos de este contrato? (...)

RESPUESTA

(...) los ingresos de actividades ordinarias deberán reconocerse conforme a los requerimientos de la sección 23 de la NIIF para las PYMES, la cual especifica (...):

Medición de la prestación de servicios:

Por el valor razonable de la contraprestación por recibir. Incluye los descuentos comerciales, rebajas por pronto pago, y demás practicadas por la entidad (párrafo 23.3).

Reconocimiento del ingreso por prestación de servicios: El ingreso se reconoce con referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo (párrafo 23.14).

Estimación fiable del ingreso: Un ingreso se puede registrar de forma fiable, si se cumplen 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 (párrafo 23.14).

Grado de realización o porcentaje de terminación:

El grado de terminación de un contrato de prestación de servicios, podrá utilizarse teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los

costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

b) inspecciones del trabajo ejecutado.

c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo (párrafo 23.22).

(...) si se cumplen los criterios de reconocimiento señalados en la norma (medición fiable, probabilidad de recibir los beneficios económicos asociados con la transacción), el ingreso se reconoce con fundamento en el grado de realización del contrato de servicio de transporte, además los costos incurridos, según lo establecido en las NIIF para las PYMES.

Por ello, si el contrato de transporte fue cumplido en su totalidad durante el año 2018, los ingresos y los costos se deben reconocer en su totalidad durante el año, incluso si las condiciones contractuales establecen que la facturación se realizará de una forma diferente a la realización del ingreso.

En este caso, si el contrato se ha ejecutado en un 100% los saldos pendientes de pago figurarán como un saldo por cobrar en los estados financieros de la entidad que presta los servicios.

El soporte contable adecuado que respalda el reconocimiento del ingreso teniendo en cuenta el grado de avance, puede corresponder con un informe realizado por parte del gerente o líder del proyecto, donde describa (...) la forma como se ha alcanzado el porcentaje de avance del proyecto, una explicación de cómo se ha medido el grado de terminación y la valoración realizada del ingreso del periodo (...)

Certificación de Estados Financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0353	(...) La entidad sin ánimo de lucro (...), desde el pasado mes de enero de 2019 nombro un nuevo Administrador y quien también funge como Representante Legal y toma posesión de su cargo a partir del primero (01) de febrero del año 2019. A la fecha de la presente consulta no se ha realizado ningún tipo de empalme de orden administrativo y financiero por el administrador saliente, donde se evidencia que los estados financieros del año 2018 y que fueron entregados por la contadora de la Asociación aún no están certificados pues carecen de la firma del representante legal saliente, ni han sido considerados de manera previa por parte de la Junta Directiva (...) Nuestra preocupación tanto de la Junta Directiva y de la mía como la nueva Representante Legal radica en lo siguiente: Como los estados financieros a 2018 se encuentran sin firma. Es decir, no están certificados. ¿Entonces como representante legal entrante y que ejerzo mis funciones desde esta vigencia podría certificarles y firmarlos con alguna salvedad o certificar la manifestación de abstenerse de firmarlos? La asamblea ordinaria de delegados se programó para el día sábado 13 de abril de 2019, y a esta reunión debe presentarse el informe de gestión de la vigencia 2018 y este no se encuentra pues el Representante Legal saliente no lo dejó. Que se debe presentar si a la fecha no hay ningún informe de gestión de toda la vigencia por parte del administrador saliente. ¿La junta directiva debe presentarlo en debido caso? O ¿cómo podemos proceder al respecto? (...)

RESPUESTA

(...) Ahora bien, si el administrador saliente incumplió las disposiciones legales descritas en la ley, no elaboró su informe de gestión, no presentó los estados financieros de la entidad al fin de ejercicio, o en la fecha que deja su cargo, los estados financieros podrían ser firmados por otro órgano de la administración, por ejemplo, por el presidente de la Junta Directiva o del órgano equivalente, o el representante legal suplente de conformidad con las normas legales o reglamentarias que sean aplicables.

De no ser posible este procedimiento, el art. 135 del Decreto 2649 de 1993 establece directrices por la pérdida y reconstrucción de los libros de la contabilidad.

En conclusión, sin perjuicio de las responsabilidades del administrador que deja el cargo, por la no presentación de los estados financieros, el nuevo administrador deberá buscar los mecanismos para subsanar las irregularidades derivadas de no presentación de los estados financieros, entre las cuales podría considerarse la suscripción de los estados financieros por otro órgano de administración o la reconstrucción de la contabilidad de la entidad.

No obstante, ello no subsana las responsabilidades que ha debido cumplir el administrador que ha dejado el cargo. (...)

Certificación de Estados Financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1017	(...) Soy contador de una empresa donde me solicitan firmar un estado de situación financiera, haciendo figurar una capitalización de una deuda con socios, que no se ha registrado en cámara de comercio. ¿Incurro en alguna falta disciplinaria?

RESPUESTA

(...) Cuando un contador público firma estados financieros **"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"**¹

Dentro de las características cualitativas de la información en los estados financieros, los párrafos 2.4 al 2.14d de la NIIF para las PYMES menciona entre otras, las siguientes:

- Relevancia (2.5). La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios;
- Materialidad o importancia relativa (2.6). La información es material—y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros;
- Fiabilidad (2.7). La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente.

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 de los estados financieros que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (ver párrafo 2.2 de la NIIF para las PYMES).

Respecto de la clasificación como pasivo o como patrimonio, el CTCP mediante consulta 2018-0096 manifestó lo siguiente:

"Clasificación como pasivo o patrimonio"

"A menos que una entidad tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4". (Párrafo 22.3A NIIF para las PYMES)

"Si una entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, con la excepción de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio conforme a los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D..." (Párrafo 19 de NIC 32).

Efectivo recibido antes de la emisión de los instrumentos de patrimonio

"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:

¹ Tomado del artículo 10 de la Ley 43 de 1990,



(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; y...” (Párrafo 22.7 NIIF para las PYMES)

En conclusión, se considera que un pasivo con los socios (accionistas) que formará parte del capital de la sociedad (se capitalizará en periodos futuros), cumple los requisitos para clasificarse como un componente del patrimonio, siempre que los socios (accionistas) así lo hayan manifestado mediante documento societario respectivo (acta de junta de socios o asamblea de accionistas), los socios (accionistas) no puedan requerir a la entidad el reembolso del efectivo, y la entidad emisora del instrumento de patrimonio inició los trámites para su expedición, tal como lo exige la legislación nacional; si la totalidad de los anteriores requisitos no se cumplen, la entidad debe seguir reconociendo un pasivo financiero.

En otras palabras, los préstamos otorgados por los socios (accionistas) de la entidad, se reconocerán como componente del patrimonio cuando ellos dejen de cumplir los criterios de reconocimiento como un pasivo, y cumplan los criterios para ser reconocidos como componentes del patrimonio, por ello el hecho de no haber realizado el registro

formal del incremento de capital, es un hecho que podría no afectar el reconocimiento, por cuanto los hechos se reconocen por su esencia económica y no por su forma legal.

En todo caso, en las revelaciones realizadas sobre los componentes patrimoniales se deberá revelar el hecho de que el incremento patrimonial generado por la capitalización de los pasivos con los socios aún no ha cumplido los requisitos formales de registro.

Es importante mencionar que la capitalización del pasivo financiero (donde no se han emitido las acciones o cuotas partes de interés social, pero cumplen los requisitos para su clasificación como patrimonio), debe presentarse y revelarse adecuadamente en los estados financieros, y constituye una operación que no afecta los flujos de efectivo de la entidad de conformidad con la sección 7 de las NIIF para las PYMES y la NIC 7. (...)

Respecto de los aportes periódicos que hacen los accionistas o socios de la entidad para cubrir los gastos de la empresa, no cumplen con la definición de ingresos de actividades ordinarias o por donaciones, por lo que deben reconocerse como un préstamo por pagar o como un anticipo para futura suscripción de acciones, de acuerdo con lo siguiente:

Opción	Criterio de clasificación
<i>Préstamos por pagar</i>	<i>Si los socios o accionistas pretenden que en una fecha determinada la compañía les devuelva el dinero, en este caso se reconoce un préstamo por pagar.</i>
<i>Anticipo para futura suscripción de acciones</i>	<i>Si los socios o accionistas pretenden realizar en el futuro un aporte de capital a la entidad, estas se registrarían contablemente d como anticipo para futuras capitalizaciones (véase párrafo 22.7 de la NIIF para las PYMES).</i>

Certificados expedidos por contador

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1106	¿Cuáles son las normas que debe cumplir un contador público al expedir un certificado de ingresos a una persona natural? ¿Basta con la sola afirmación de los ingresos que percibe una persona natural para expedir un certificado de ingresos?

RESPUESTA

(...) el CTCP mediante concepto 2019-1105 se refirió al tema de los soportes que deben tenerse en cuenta al emitir una certificación de ingresos de una entidad, al respecto se anotaba:

"la delegación que el estado ha dado a los contadores públicos inscritos, para dar presunción de legalidad y autenticidad a ciertos actos, hechos o documentos que este suscriba (fe pública), solo es aplicable para aquellos actos o documentos que han sido previstos en la Ley, por ello, los contadores ni otras autoridades, distintas del legislador, no pueden por su propia iniciativa, adicionar o reducir los actos certificables"

"si el contador público suscribe un certificado de ingresos, este debe fundamentarse en los libros de contabilidad y estar sustentados mediante soportes contables adecuados, además de ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad. En el caso en que no se suministren los soportes contables requeridos, la certificación entregada no cumpliría los requisitos establecidos en las normas legales, y se afectaría la presunción de legalidad de los documentos que suscribe el contador público"

De acuerdo con lo anterior, además de fundamentarse en requerimientos legales y en información extractada de los libros de contabilidad, al expedir una certificación el contador público también tiene la obligación de considerar las normas técnicas que sean pertinentes.

Otras consideraciones y guías sobre el tema son las siguientes:

No existe una definición en nuestro ordenamiento legal de las "*certificaciones de ingresos*", pero podrían definirse como **un documento suscrito por contador público u otra entidad que certifica los ingresos de una persona natural o jurídica y que tiene como objetivo servir de soporte ante un tercero al que se le asegura la verdad de un hecho**, dicha certificación puede ser elaborada por una empresa o entidad a la que le consta dicha situación, pero cuando esta es firmada por parte de un contador público se entenderá que "*el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales*²⁰" y deberá tenerse en cuenta que el contador es "*depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos*²¹

Al revisar los requerimientos del anexo 4º del DUR 2420 de 2015, no se encuentra una norma específica que incluya el concepto de "certificación" o el concepto de "fe pública", por lo que es pertinente emitir orientación sobre los procedimientos y requisitos que debe contener un certificado de ingresos, cuando la legislación ha requerido que este sea firmado por parte de un contador público.

Las siguientes recomendaciones mínimas podrían ser consideradas por parte de un contador público al emitir una certificación de ingresos²²:

- La certificación requerida debe haber sido prevista en la legislación, por cuanto no es posible que los contadores, ni otras autoridades, distintas del legislador, por

²⁰Tomado del artículo 10 de la Ley 43 de 1990.

²¹Tomado del artículo 35 de la Ley 43 de 1990.

²² No obstante pueden existir circunstancias particulares que requieran adaptar los criterios establecidos en el siguiente documento.



su propia iniciativa, adicionen o reduzcan los actos certificables;

- El certificado deberá expedirse en papel membretado del Contador público o persona Jurídica que presta servicios relacionados con la ciencia contable, además deberá contener la dirección, correo electrónico y teléfono del profesional certificante.
- El certificado deberá contener el título de este, el cual podrá denominarse "Certificación de ingresos";
- El certificado deberá indicar el destinatario de este, o deberá contener la expresión "a quien interese";
- El certificado deberá contener un párrafo introductorio, donde se indique el nombre, identificación, profesión y datos pertinentes de la persona sobre quien se realiza la certificación, incluyendo el periodo de la certificación (febrero del 20x1, o de enero 1 a diciembre 31 de 20x1, etc.);
- El certificado deberá contener el detalle de los ingresos certificados (salarios, honorarios, intereses, dividendos, rendimientos financieros, servicios, comisiones, etc.), donde se describa brevemente el origen de estos (salarios de la empresa "X", honorarios producto de clases dictadas en la universidad "X", rendimientos financieros obtenidos por inversiones en CDT en el Banco "X", etc.);
- El contador público deberá obtener de su cliente la documentación que demuestre los ingresos obtenidos en el periodo sujetos de la certificación (obtención de evidencia valida y suficiente), evitando por parte del contador realizar aproximaciones, estimaciones. En caso de que el cliente no aporte los documentos necesarios para verificar los ingresos, el contador rehusará preparar dicha certificación y deberá anunciarle a su cliente dicha decisión;
- También es recomendable, que el contador público verifique las declaraciones tributarias del cliente con el objetivo de contrastar los ingresos que pretende certificar, no obstante, el profesional de la contaduría pública no es

responsable de los datos consignados en la declaración de su cliente, y no puede tomar dichos datos como evidencia para soportar la certificación;

- Los datos consignados en el certificado deben ser los que el contador público haya obtenido por medio de la evidencia presentada por parte del cliente, por lo que el certificado se elaborará teniendo en cuenta la evidencia documental obtenida;
- El certificado deberá incluir un párrafo donde se describan los procedimientos aplicados a los ingresos objeto de la certificación;
- El certificado deberá incluir un párrafo donde se defina el propósito de la certificación, el alcance de esta, su uso y restricción en su distribución (si la hubiere);
- El certificado deberá incluir un párrafo donde se afirme que el contador público ha cumplido el Código de Ética establecido en la Ley 43 de 1990 y en el anexo 4º del DUR 2420 de 2015;
- El contador público conservará los papeles de trabajo que evidencien el certificado entregado a su cliente; y
- En un párrafo final del certificado de ingresos, el contador público señalará el lugar, la fecha del informe, el nombre completo, identificación, y número de tarjeta o registro profesional.

También se tendrá en cuenta que las certificaciones emitidas por un contador público únicamente deben referirse a actividades relacionadas con la ciencia contable, las cuales según el artículo 2 de la Ley 43 de 1990 corresponde a las siguientes:

- Las que implican organización, revisión y control de contabilidades.
- Certificaciones y dictámenes sobre estados financieros.
- Certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad.
- Revisoría Fiscal.
- Prestación de servicios de auditoría.
- Actividades conexas, como la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.



Tales certificaciones siempre deben tener un soporte que evidencie que dicha certificación contiene información capaz de ser verificable por parte de un tercero, dicha evidencia pueden ser los libros de contabilidad del comerciante, soportes externos de transacciones, contratos, extractos bancarios, comprobantes de pago de terceros, entre otros.

En el caso de certificaciones emitidas para una persona natural o persona jurídica no obligada a llevar contabilidad, a la que una entidad le ha requerido un informe financiero de propósito general o de propósito especial, podría ser adecuado contratar los servicios de un contador público para llevar a cabo un servicio de compilación, considerando los requerimientos establecidos en la NISR 4410 *Encargos de compilación de estados financieros*. Un Contador Público también podría aceptar encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera cumpliendo los requerimientos de la NISR 4400.

Algunas consideraciones que podrían ser tenidas en cuenta respecto de las certificaciones son las siguientes:

- El certificado expedido por un contador público deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad (artículo 69 de la Ley 43 de 1990);
- Los contadores públicos deben cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas (artículo 70 de la Ley 43 de 1990);
- La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable (artículo 777 del Estatuto Tributario);
- El certificado debe contener únicamente información que haya sido previamente verificada y soportada por parte del contador público;
- Dentro de los papeles de trabajo del contador público, deberá dejarse

documentado la información del cliente atendiendo las normas sobre control de calidad contenidas en el anexo 4° del DUR 2420 de 2015, junto con la documentación respecto de no tener conocimiento que el cliente está involucrado en actividades ilícitas relacionadas con lavado de dinero, financiación del terrorismo o prácticas cuestionables de negocios e información financiera; y

- Dentro de los papeles de trabajo deberá conservarse una carta de representación del cliente o una declaración juramentada, donde se manifieste sus calidades personales y todos los datos relacionados con su actividad comercial o empresarial, así como de los documentos que aporta para la elaboración de la certificación de ingresos (dicha carta no exime al profesional de la contaduría pública de verificar la documentación que el cliente le suministre, para lo que debe utilizar su juicio y escepticismo profesional).

Cuando en determinados casos el cliente corresponda con un agricultor, artesano, profesional independiente que no cuente con soportes adecuados, el contador público podrá realizar un estudio para determinar los ingresos, lo cual deberá expresarse claramente en la certificación; el estudio de ingresos podrá realizarse siguiendo procedimientos similares a los establecidos en la norma 4400 establecida en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

Finalmente, incluimos a continuación un modelo de certificación de ingresos, el cuál sería aplicable en aquellos casos en que la Ley haya previsto que se requiere la firma de un Contador Público; también podrían considerarse los modelos de informes establecidos en la NISR 4400 y 4410 Normas sobre servicios relacionados.

Modelo sugerido de la Certificación de ingresos

Membrete

Nombre del contador público

Teléfono, fax, dirección, correo electrónico, etc.

Certificación de ingresos

Señores:

Nombre de la persona o entidad destinataria



La o El suscrito(a) Contador(a) Público fue contratado(a) por (nombre de la persona), cédula, profesión u oficio, vecino de (indique), para certificar sus ingresos (la fecha y periodo objeto de certificación) con base en los procedimientos y normas descritas en el DUR 2420 de 2015 y la Ley 43 de 1990.

Esta certificación fue realizada únicamente para confirmar los ingresos obtenidos en el periodo que proviene de su actividad (describa la actividad), para lo que utilice los siguientes procedimientos que describo a continuación.

Procedimientos:

Los procedimientos que he utilizado para verificar los ingresos obtenidos para el periodo señalado en el primer párrafo los describo a continuación:

(En este apartado indicar una lista de los procedimientos específicos realizados con suficiente detalle para permitir al lector analizar la naturaleza, alcance y oportunidad del trabajo desempeñado).

Resultados:

(Una descripción de los resultados del Contador Público incluyendo suficiente detalle por cada tipo de ingreso, fecha que cubre el servicio de ingresos certificado, indicar el monto de los ingresos percibidos.

Certificación:

En virtud de la verificación efectuada, la/el suscrito(a) Contador(a) Público(a) certifica que la información arriba indicada representa el ingreso anual (mensual) del señor

(nombre completo), devengado para el periodo de enero 1 de 20x1 a diciembre 31 de 20x1 que provienen de sus actividades (describirlas).

Mi informe es únicamente para el propósito expuesto en el primer párrafo y para su información y por lo tanto, no debe usarse para ningún otro propósito ni ser distribuido a ninguna otra parte interesada.

Este informe se refiere solamente a los montos certificados del ingreso, que son el reflejo de la información revisada para el periodo en cuestión de conformidad con los procedimientos ya descritos y no garantiza que los ingresos obtenidos sean los mismos para los meses siguientes después de la fecha emisión de este certificado. En consecuencia, el usuario autorizado de este certificado deberá considerar el alcance de esta para concluir sobre la disponibilidad del ingreso en periodos futuros.

Manifiesto que estoy facultado de conformidad con la Ley 43 de 1990 para emitir dicha certificación y declaro no tener amenazas que afecten mi independencia y objetividad.

El certificado de ingresos se realiza a solicitud del señor xxxx para (describa los fines de esta certificación que fue solicitada).

Emitida en (ciudad) a los (días) del (mes) del (año)

Contador público

Tarjeta profesional No (...)

Clasificación y agregación de partidas en los estados financieros y en las notas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1225	(...) Las cuentas de Gastos como Nomina, servicios en general, mantenimientos y reparaciones, así como la cuenta de diversos (papelería, elementos aseo, cafetería etc.); es necesario expresarla al detalle mínimo, es decir: <i>Ej. Marcos Torres c.c. 11111111 1.000 tornillo</i> <i>Ej. Myriam Bolaños c.c.11111111 2.500 copia llave</i> <i>Ej. Myriam Bolaños c.c.11111111 5.000 un trapero etc.</i> <i>Es decir, transcribir el Libro Auxiliar y hacer de las notas algo muy extenso. Yo tengo entendido que debo revelar las partidas grandes bien discriminadas Ej. - La vigilancia, mantenimiento ascensor y otras máquinas (...)</i>

RESPUESTA

(...) los marcos técnicos de información financiera aplicables para empresas del sector privado (esto es, los de los Grupos 1, 2 o 3 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios) no establecen requerimientos sobre el sistema documental, tampoco la obligación de elaborar un catálogo o plan de cuentas.

Estos marcos contienen secciones específicas en la que se establecen directrices generales para la presentación y revelación en los estados financieros.

Por lo anterior, las unidades de cuenta utilizadas para efectuar el registro y el reconocimiento y medición de transacciones y otros eventos o sucesos, podrían diferir de las utilizadas para efectos de presentación y revelación en los estados financieros y en las notas.

Por ello, la transcripción del detalle del catálogo de cuentas en los estados financieros o en las notas es una práctica que es contraria a los principios generales de presentación y revelación en los estados financieros.

Para una mejor comprensión de los criterios de los objetivos y principios de presentación

y revelación, así como de los conceptos de clasificación y agregación en los estados financieros de propósito general, le recomendamos revisar el marco de principios del marco técnico que sea aplicado por la entidad, particularmente lo relacionado con la presentación e información a revelar y las notas a los estados financieros.

En el caso de una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 1, en el capítulo 7 *Presentación e información a revelar*, se establecen un conjunto de principios que resultan de gran utilidad para establecer la forma en que las partidas deben ser clasificadas y agregadas en los estados financieros y en las notas, ello depende de circunstancias específicas de cada entidad y de restricciones de materialidad y costo-beneficio que deben ser consideradas al presentar y revelar información en los estados financieros.

(...)

En la norma NIIF para las Pymes y en la norma para microempresas también se establecen principios generales para la presentación y revelación en los estados financieros (...).



Cierre contable para cuentas de compensación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0494	¿Cómo se debe realizar el cierre contable en NIIF de una cuenta bancaria de compensación? ¿Se ajusta el cierre de cada periodo con la TRM de los cortes contables afectando el Estado de Resultados o existe otra forma teniendo en cuenta que los Estados Financieros son presentados en pesos?

RESPUESTA

(...) Una cuenta en compensación corresponde a un producto financiero el cual es registrado en el Banco de la República con el propósito de realizar operaciones que deben canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario.

La definición de cuentas de compensación corresponde con lo siguiente²³:

"Los residentes que manejen ingresos y/o egresos por concepto de operaciones sujetas al requisito de canalización por conducto del mercado cambiario o del cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, podrán hacerlo a través de cuentas bancarias en moneda extranjera abiertas ante entidades financieras del exterior, las cuales deberán ser registradas ante el Banco de la República bajo el mecanismo de compensación mediante la transmisión electrónica del Formulario No. 10 "Registro, Informe de Movimientos y/o Cancelación Cuenta de Compensación", a través del cual adicionalmente se podrán reportar los

movimientos y/o cancelar el registro de las mismas".

De acuerdo con lo anterior, para la contabilización de los saldos de las cuentas de compensación en moneda extranjera al cierre del período, se aplicarán los requerimientos contenidos en los marcos técnicos para convertir el saldo del activo monetario de la moneda extranjera a la moneda funcional de la entidad, tal como está indicado en la NIC 21 o en la sección 30 de la NIIF para las PYMES, tal como resulte aplicable.

Tratamiento de un activo financiero consistente en dinero almacenado en una entidad financiera en moneda extranjera (incluye cuentas en compensación)

El tratamiento contable de un activo mantenido en moneda extranjera es el siguiente:

Concepto	Comentario
Reconocimiento inicial	Cada transacción se registra utilizando la moneda funcional, teniendo en cuenta la tasa de cambio de contado en la cual se realizó la operación (NIC 21.21; párrafo 30.7 de la NIIF para las PYMES). La tasa de cambio de contado corresponde a la tasa de cambio involucrada en la transacción (tasa de cambio en la cual se compraron o vendieron las divisas) o la tasa promedio correspondiente a la fecha de reconocimiento de la transacción, si no se adquirieron o vendieron unidades de la moneda extranjera (por ejemplo, cuando se paga un pasivo en moneda extranjera, desde la cuenta en compensación).
Reconocimiento al cierre	Por tratarse de un activo monetario, la cuenta en compensación deberá al final del periodo (aunque también puede ser diario, semanal o mensual) actualizarse a la tasa de cambio de cierre del periodo (NIC 21.23 literal a; párrafo 30.9 de la NIIF para las PYMES).

²³Tomado de
<http://www.banrep.gov.co/es/cambiaria/4120>,
consultado en junio 17 de 2019



Concepto	Comentario
	El efecto de la actualización por cambios en la moneda extranjera se reconocerá en el resultado del periodo (NIC 21.28; párrafo 30.10 de la NIIF para las PYMES), en una cuenta que puede denominarse "resultado por variación de la tasa de cambio de una moneda extranjera" o "ganancias o pérdidas por diferencia en cambio".

Ejemplo de la medición de una cuenta en compensación en moneda extranjera al cierre del ejercicio

Una entidad con moneda funcional peso colombiano, mantiene una cuenta de compensación en moneda extranjera ante una entidad financiera del exterior, los movimientos del mes corresponden a lo siguiente:

Fecha	Detalle	Dólares americanos		
		Débitos	Créditos	Saldo
Diciembre 31 de 2018	Saldo anterior			35.000,00
Enero 8 de 2019	Consignación desde Colombia-divisas adquiridas a una tasa de cambio de \$3.321	125.000,00		160.000,00
Enero 11 de 2019	Pago de facturas a proveedor "x"		87.112,00	72.888,00
Enero 15 de 2019	RC 1 pago de cliente	115.432,00		188.320,00
Enero 28 de 2019	Giro a Banco "x" para monetizar - tasa pactada \$3.115		115.000,00	73.320,00

Los registros contables en la moneda funcional corresponderían a lo siguiente:

Fecha	Detalle	Pesos colombianos			Tasa de cambio usada
		Débitos	Créditos	Saldo	
Diciembre 31 de 2018	Saldo anterior			113.741.250,00 (1)	3.249,75
Enero 8 de 2019	Consignación desde Colombia-divisas adquiridas a una tasa de cambio de \$3.321	415.125.000,00 (2)		528.866.250,00 (3)	3.321,00
Enero 11 de 2019	Pago de facturas a proveedor "x"		273.225.916,88 (4)	255.640.333,12	3.136,49
Enero 15 de 2019	RC 1 pago de cliente	362.828.171,04 (5)		618.468.504,16	3.143,22
Enero 28 de 2019	Giro a Banco "x" para monetizar - tasa pactada \$3.115	-	358.225.000,00 (6)	260.243.504,16	3.115,00
Enero 31 de 2019	Medición diferencia en cambio al cierre del ejercicio	-	28.305.948,96 (8)	231.937.555,20 (7)	3.163,36



- (1) $\text{USD } 35.000 \times 3.249,75$ (TRM a diciembre 31 de 2018)
- (2) $\text{USD } 125.000 \times 3.321,00$ (Tasa de compra de las divisas)
- (3) $\$113.741.250 + \$415.125.000$
- (4) $\text{USD } 87.112 \times 3.136,49$ (TRM al día de la transacción)
- (5) $\text{USD } 115.432 \times 3.143,22$ (TRM al día de la transacción)
- (6) $\text{USD } 115.000 \times 3.115,00$ (Tasa a la que se vendieron las divisas)
- (7) $\text{USD } 73.320$ (saldo final en USD) $\times 3.163,36$ (TRM a enero 31 de 2019)
- (8) Resultado por diferencia en cambio, \$231.937.555,20 menos 260.243.504,16; en este caso se obtiene una pérdida por diferencia en cambio, que reduce el saldo en libros de la cuenta de compensación mantenida en moneda extranjera.

Conclusión

Al cierre del periodo los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos en entidades financieras en moneda extranjera deberán actualizarse al final del periodo a la tasa de cambio de cierre.(...)

Cobro intereses de mora en PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0267	(...) Mi consulta es si existe una normatividad jurídica para aplicar los intereses de mora sobre capital vencido o de forma diaria en propiedad horizontal. La consulta surge porque una copropietaria solicita que se liquiden los intereses moratorios (con la tasa de la Superintendencia Bancaria la cual se está aplicando en este momento) de forma diaria y no sobre el capital vencido tal como se está generando en la actualidad (En el mes de Febrero no canceló la cuota de \$492.000 por lo cual en la cuenta de cobro generada el 1ro de Marzo se aplicó la tasa de interés sobre los 492.000 por valor de 10.500, la reclamación que hace la copropietaria es que le debo cobrar los intereses sobre los días que se demoró en cancelar en el mes de Marzo)."

RESPUESTA

(...) Conforme la consulta del peticionario cabe recordar que el art. 30 de la Ley 675 del 2001, establece con respecto al cobro de los intereses de mora lo siguiente:

"Incumplimiento en el pago de expensas. El retardo en el cumplimiento del pago de expensas causará intereses de mora, equivalentes a una y media veces el interés bancario corriente, certificado por la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de que la asamblea general, con quórum que señale el reglamento de propiedad horizontal, establezca un interés inferior.

Mientras subsista este incumplimiento, tal situación podrá publicarse en el edificio o conjunto. El acta de la asamblea incluirá los propietarios que se encuentren en mora (...)"

De acuerdo con lo anterior, el cobro de intereses de mora se realizará sobre el saldo

adeudado, aplicando la tasa autorizada para el cobro de los intereses de mora, por parte de la copropiedad, la cual no puede ser superior a una y media veces el interés bancario corriente autorizado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En este caso, si la copropiedad cobra intereses de mora en términos nominales (tasa de interés simple), se deberá verificar que dicha tasa, en términos efectivos no exceda el máximo interés permitido por el Art. 30 de la Ley 675 de 2001.

También se tendrá en cuenta que la causación de los intereses de mora debe establecerse para cada canon, desde la fecha en que ellas fueran exigibles, proporcional a los días en mora. (...).

Combinación de negocios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1002	(...) una Entidad Promotora de Salud realiza la oferta de venta de la <i>habilitación, los afiliados, la contratación y los activos adquiridos con los recursos de la UPC del SGSSS en un proceso de Plan de Reorganización Institucional con el fin de crear una nueva entidad beneficiaria que reciba lo ofertado sin que, en esta última entidad, la EPS que vende tenga participación.</i> <i>Al respecto, la operación se estructuró de la siguiente manera:</i> <pre> graph LR A[EPS "A" (Vendedor)] --> B[Entidad "B" (Comprador) 100%] B --> C[EPS "C" (Entidad Beneficiaria)] D[Conjunto de entidades dueñas de Entidad B] --> B E([traslado de habilitación, afiliados, contratos y activos.]) </pre> <i>En dicho contexto, en el momento que se realiza el traslado de afiliados, activos, pasivos, habilitación para operar, la EPS "C" realiza el reconocimiento de un activo intangible identificable que es producto de la valoración de los flujos futuros esperados por los afiliados que se reciben en el proceso de reorganización, así como, el crecimiento esperado en la afiliación, cuya contrapartida es un pasivo.</i> <i>En concordancia con lo anterior, el pasivo reconocido por la EPS "C" corresponde al valor que debe pagar la entidad "B" por la compra de afiliados, activos, pasivos y habilitación de la EPS "A", Lo anterior, teniendo en cuenta que en el contrato de compraventa entre la EPS "A" y la entidad "B" se estableció que la entidad "B" se compromete a "causar" que la EPS "C" pague a la EPS "A" el valor de la transacción.</i> <i>Con base en lo anterior la EPS "C" reconoció un activo intangible contra un pasivo. La disminución del pasivo se realiza a medida que la entidad "B" efectúa los pagos a la EPS "A" sobre el valor de la transacción y a medida que se realizan dichos pagos la entidad "B" capitaliza en la EPS C".</i> <i>¿La transacción indicada en los antecedentes, en donde se realiza el traslado de activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos de la EPS "A", que surgen de una operación de compra de la entidad "B" a la EPS "A" y traslados a la EPS "C" (entidad resultante de esta operación), en la cual el vendedor no tiene participación, podría considerarse una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 – Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas?</i> <i>¿Es posible realizar el reconocimiento del activo intangible, producto de la valoración de los flujos futuros esperados por los afiliados que se reciben en el proceso de reorganización, así como, el crecimiento esperado en la</i>



CONCEPTO	PREGUNTA
	<i>afiliación, en el marco de la Sección 18 de las NIIF para las Pymes y la NIIF (sic) 38 - Activos Intangibles de las NIIF Plenas?</i> <i>Respecto al reconocimiento del activo intangible realizado por parte de la EPS "C", ¿estaría adecuado que la contrapartida correspondiera a un pasivo por la obligación a pagar a la EPS "¿A" por parte de la entidad "¿B", en el marco del acuerdo contractual realizado entre la EPS "A" y la entidad "B"? (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Antes de abordar la consulta, resulta pertinente observar algunas características de las combinaciones de negocios²⁴:

Concepto	NIIF 3 ²⁵ – Grupo 1	Sección 19 ²⁶ – Grupo 2
Definición de negocio	Un negocio es un conjunto de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes (apéndice A de la NIIF 3). Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos (NIIF 3.B7)	Un negocio se compone generalmente de insumos, procesos aplicados a los mismos y de los productos resultantes que son, o serán, utilizados para generar ingresos de actividades ordinarias (anexo B de la NIIF para las PYMES).
Definición de combinación de negocios	Una transacción u otro suceso en el que una adquiriente obtiene el control de uno o más negocios (apéndice A de la NIIF 3).	Es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. (párrafo 19.3 de la NIIF para las PYMES).
Contabilización de la combinación de negocios	Método de la adquisición (NIIF 3.4)	Método de la adquisición (párrafo 19.6 de la NIIF para las PYMES).

²⁴ Tomado de la NIIF 3 (aplicable a las entidades pertenecientes al grupo uno) y de la sección 19 de la NIIF para las PYMES (aplicable a las entidades pertenecientes al grupo dos).

²⁵ La NIIF 3 se encuentra incorporada en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios,

y deber ser utilizada por los obligados a llevar contabilidad que apliquen las NIIF.

²⁶ La sección 19 se encuentra incorporada en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, y deber ser utilizada por los obligados a llevar contabilidad que apliquen las NIIF para las PYMES.



Concepto	NIIF 3 ²⁵ – Grupo 1	Sección 19 ²⁶ – Grupo 2
Combinaciones de negocios bajo control común	La NIIF 3, no trata las combinaciones de negocios bajo control común (NIIF 3.2 literal c).	La sección 19 no trata las combinaciones de negocios bajo control común (párrafo 19.2 de la NIIF para las PYMES).
Control común	Deberá considerarse que un grupo de personas físicas controlan una entidad cuando, como resultado de acuerdos contractuales, tienen colectivamente el poder para dirigir sus políticas financieras y de operación, con el fin de obtener beneficios de sus actividades (NIIF 3.B2).	El control común significa 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 que ese control no es transitorio (párrafo 19.2 de la NIIF para las PYMES).

Para poder utilizar el método de la adquisición en una combinación de negocios es necesario que se presente lo siguiente:

- Que exista un controlante (adquiriente) del negocio, diferente al que inicialmente lo controlaba²⁷; y
- Que los activos y operaciones controladas por el adquiriente, a cambio de la contraprestación entregada, cumplan con la definición de negocio. (...)

(...) para la contabilización de esta transacción conforme al marco de información financiera aplicado por la entidad, que bien podría corresponder a alguno de los incluidos en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, o a los emitidos por la Contaduría General de la Nación, y que aplican para entidades y empresas del sector público.

Respecto de sus preguntas, incluimos a continuación algunos comentarios generales sobre ellas, fundamentados en los requerimientos de los marcos de información financiera aplicables para entidades clasificadas en los Grupos 1 o 2 referidos en el DUR 2420 de 2015:

¿La transacción indicada en los antecedentes, en donde se realiza el traslado de activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos de la EPS "A", que surgen de una operación de compra de la entidad "B" a la EPS "A" y traslados a la EPS "C" (entidad resultante de esta operación), en la cual el vendedor no tiene participación, podría considerarse una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 – Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas?

La transacción indicada en la consulta, no se puede catalogar dentro del alcance de la NIIF 3, ni de la sección 19:

Grupo 1 (NIIF 3)	Grupo 2 (Sección 19)
Dentro del alcance de la NIIF 3, establece: "Esta NIIF se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios. Esta NIIF no se aplicará a: a) la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto en los estados financieros del acuerdo conjunto mismo.	19.2 Esta sección específica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto: a) Las combinaciones de entidades o negocios bajo control común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como

²⁷ El análisis del control no debe realizarse únicamente respecto del accionista, sino del grupo al cual pertenece el accionista, que puede incluir la persona física (o el grupo de personas físicas) que obtienen el control. Es decir, no puede existir control común entre la adquiriente y con lo controlaba con anterioridad.



Grupo 1 (NIIF 3)	Grupo 2 (Sección 19)
b) <u>la adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio. En estos casos, la entidad adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NIC 38 Activos Intangibles) y los pasivos asumidos. El costo del grupo deberá distribuirse entre los activos individualmente identificables y los pasivos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a plusvalía.</u> c) <u>Una combinación de entidades o negocios bajo control común</u>" (subrayado fuera del texto).	después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio. b) La formación de un negocio conjunto. c) <u>La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.</u> Subrayado fuera de texto.

El CTCP se refirió a un caso similar en el concepto 2018-1115 del 20 de diciembre de 2018, y 2015-0394 del 29 de julio de 2015.

¿Es posible realizar el reconocimiento del activo intangible, producto de la valoración de los flujos futuros esperados por los afiliados que se reciben en el proceso de reorganización, así como, el crecimiento esperado en la afiliación, en el marco de la Sección 18 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 38 - Activos Intangibles de las NIIF Plenas?

Para resolver esta inquietud se deben revisar los criterios de reconocimiento incorporados en el marco de información financiera aplicado por la entidad, para el caso de una entidad del Grupo 1, un activo se define como *"Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos."*

Por lo anterior, no es posible reconocer activos con fundamento en hechos que ocurrirán en el futuro, otro asunto distinto es la aplicación de las técnicas de ingreso para estimar el valor razonable de un activo adquirido en una combinación de negocios.

La NIIF 13 contiene lineamientos para la aplicación de diferentes técnicas en la estimación del valor razonable, como las de ingreso, costo y mercado.

Por otra parte, para determinar si la transacción objeto de su consulta puede

considerarse un negocio, y determinar la forma adecuada de adquisición de un grupo de activos y pasivos, que no constituyen un negocio, le recomendamos revisar las siguientes referencias que son aplicables para entidades del Grupo 1 (NIIF plenas):

El párrafo E3 de la decisión de agenda, establece:

"E3 [IFRIC® Update, noviembre de 2017, Decisión de Agenda, «Adquisición de un Grupo de Activos (NIIF 3 Combinaciones de Negocios)»

El Comité recibió una solicitud preguntando cómo contabiliza una entidad la adquisición de un grupo de activos que no constituyen un negocio (el grupo). Más concretamente, quien envió la solicitud preguntaba por la forma de asignar el precio de transacción a los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos cuando:

- La suma de los valores razonables de los activos y pasivos identificables es diferente del precio de transacción; y*
- El grupo incluye activos y pasivos identificables inicialmente medidos al costo y a un importe distinto al costo.*

El párrafo 2(b) de la NIIF 3 requiere que una entidad haga lo siguiente en el momento de la adquisición de un grupo de activos:

- Identificar y reconocer los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables individualmente; y*



- b. *Asignar el costo del grupo de activos y pasivos identificables de forma individual sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la adquisición.*

Otras Normas NIIF incluyen los requerimientos de medición inicial para activos y pasivos concretos (por ejemplo, la NIIF 9 Instrumentos Financieros para los instrumentos financieros).

El Comité observó que, si una entidad considera inicialmente que puede haber una diferencia entre el precio de transacción para el grupo y la suma de los valores razonables individuales de los activos y pasivos identificables, la entidad revisa primero los procedimientos que ha usado para determinar los valores razonables individuales para evaluar si esta diferencia verdaderamente existe antes de asignar el precio de transacción.

El Comité entonces consideró dos posibles formas de contabilizar la adquisición del grupo.

Aplicando el primer enfoque, una entidad contabiliza la adquisición del grupo de la forma siguiente:

- a. *Identifica los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables individuales que reconoce en la fecha de la adquisición;*
- b. *Determina el precio de transacción individual para cada activo y pasivo identificable asignando el costo del grupo sobre la base de los valores razonables relativos de los activos y pasivos en la fecha de la adquisición; y entonces*
- c. *Utiliza los requerimientos de medición iniciales de las Normas aplicables a cada activo adquirido y pasivo asumido identificables. La entidad contabiliza cualquier diferencia entre el importe al que se mide inicialmente el activo o pasivo y su precio de transacción individual aplicando los requerimientos relevantes.*

Aplicando el segundo enfoque, cualquier activo o pasivo identificables inicialmente medido a un importe distinto del costo, una entidad medirá inicialmente ese activo o pasivo al importe especificado en la Norma NIIF aplicable. La entidad deduce del precio de transacción del grupo los importes asignados a los activos y pasivos inicialmente medidos a un importe distinto del costo, y entonces, asigna el precio de transacción residual a los activos y pasivos identificables

restantes basados en sus valores razonables relativos en la fecha de la adquisición.

El Comité concluyó que una interpretación razonable de los requerimientos del párrafo 2(b) de la NIIF 3 sobre la adquisición de un grupo de activos que no constituyen un negocio da lugar a uno de los dos enfoques descritos en esta decisión de agenda. El Comité observó que una entidad aplicaría su interpretación de los requerimientos de forma congruente a todas las adquisiciones de un grupo de activos que no constituye un negocio. Una entidad también revelaría el enfoque seleccionado aplicando los párrafos 117 a 124 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros si esa información a revelar asistiría a los usuarios de los estados financieros al comprender cómo se reflejan esas transacciones en el rendimiento financiero y posición financiera presentados”.

Por lo anterior, para efectuar la valoración de una lista de clientes adquirida por otra entidad, la información más objetiva para su contabilización sería el precio de la transacción, realizada entre partes independientes y debidamente informadas, el cual se entendería que es el equivalente al valor razonable en la fecha de la transacción, en ausencia de mercados activos de acuerdo con los estándares de valoración internacional también podría ser factible utilizar otras técnicas y métodos de medición basadas en los enfoques de costos e ingresos, tal como se ha establecido en la NIIF 13 Mediciones de valor razonable y en los estándares de valoración internacional.

No obstante lo anterior, se tendrá en cuenta que el valor razonable es una medición basada en el mercado y no una medición específica para la entidad, y que el objetivo de una medición del valor razonable es el de estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo). (VER párrafos FC39, FC40, y FC36 a FC45 de los fundamentos de las conclusiones de la NIIF 13).

Respecto al reconocimiento del activo intangible realizado por parte de la EPS “C”, ¿estaría adecuado que la contrapartida correspondiera a un pasivo por la obligación a pagar a la EPS



“¿A” por parte de la entidad “B”, ¿en el marco del acuerdo contractual realizado entre la EPS “A” y la entidad “B”?

De acuerdo con los términos de respuesta de las preguntas anteriores, la transacción definida en su consulta puede corresponder a la adquisición de activos individuales y no de un grupo de activos y pasivos que cumplen la definición de un negocio, por ello la medición de los activos y pasivos se realizará conforme a los requerimientos de los marcos técnicos.

Cómo se indicó antes, la forma más objetiva de reconocimiento de un activo o un pasivo que cumple los criterios de reconocimiento es el precio de la transacción, los cuales en su

reconocimiento inicial se entendería que corresponden al valor razonable en la fecha de la transacción.

También se tendrá en cuenta que el uso de mediciones no fundamentadas en datos observados en el mercado puede afectar la utilidad de los informes financieros de la entidad que ha adquirido el activo y reconocido el pasivo, y que el importe estimado del valor razonable del activo podría diferir del importe estimado de las contraprestaciones pendientes de pago, que se reconocen en el pasivo (...).



Compañías en liquidación - Distribución anticipada remanentes

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0765	(...) El artículo 241 del Código de Comercio permite la distribución anticipada de remanentes cumpliendo ciertos requisitos. La SuperSociedades en oficio 340-019340 de 2007 conceptuó que cuando se hagan estos repartos se debe llevar una cuenta al patrimonio que puede llamarse distribución anticipada de remanentes, y es de naturaleza débito. Pregunta: Al hacer una distribución anticipada de remanentes, para fines fiscales ¿hay alguna disposición que exija que primero se entreguen dividendos o en esa contabilización anticipada ¿podemos empezar a distribuir la capital, luego revalorización y por último dividendos? Lo anterior porque es sabido que los dividendos generados después de 2017 están gravados y sujetos a retención en la fuente. Además, como la caracterización del pago se hace en la cuenta del patrimonio por el total entregado como se dijo, en cuenta aparte, de modo que todas las cuentas del capital permanecen en el estado financiero con el mismo valor que tenían antes de la distribución ¿cómo se registraría contablemente o a qué rubro pertenece lo entregado anticipadamente al socio?"

RESPUESTA

(...) El artículo 241 del Código de Comercio manifiesta lo siguiente:

"No podrá distribuirse suma alguna a los asociados mientras no se haya cancelado todo el pasivo externo de la sociedad. Pero podrá distribuirse entre los asociados la parte de los activos sociales que exceda del doble del pasivo inventariado y no cancelado al momento de hacerse la distribución".

Los principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de una entidad en liquidación difieren de los aplicados para una entidad que cumple la hipótesis de negocio en marcha y que aplica los marcos de información financiera.

Una entidad en liquidación debe aplicar la base contable del valor neto de liquidación a todos sus activos y pasivos, reconocer pasivos contingentes y obligaciones futuras que no son objeto de reconocimiento cuando la entidad cumple la hipótesis de negocio en marcha. Por ello, este consejo considera que la relación referida en el artículo 241, mencionado anteriormente, debe establecerse con fundamento en los estados financieros de la entidad en liquidación; al

respecto, el anexo 5 del DUR 2420 de 2015 establece lo siguiente:

"16. Deberá entenderse que en un contexto distinto del de negocio en marcha, y cuando la entidad aplique la base contable del valor neto de liquidación, los principios de reconocimiento, medición presentación y revelación, que son considerados al preparar los informes "financieros de una entidad en liquidación, son diferentes de los que se aplicarían al elaborar un estado financiero de propósito general (consolidado o no consolidado), cuando una entidad prepara sus informes de acuerdo con alguno de los marcos técnicos normativos que han sido expedidos en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, o con otra base de principios, en los que sea aplicable la hipótesis de negocio en marcha. Por consiguiente, en esta norma se detallan los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación que serían aplicables para una entidad en liquidación, o para una entidad en la que es inminente su liquidación, y para la cual la administración ha concluido que no cumple la hipótesis de negocio en marcha".



"Principio general de reconocimiento

(...)31. Una entidad que utilice la base contable del valor neto de liquidación deberá reconocer, en forma prospectiva, en la fecha inicial de liquidación, todos los gastos, ingresos y cambios en el valor de sus activos y pasivos, bien sean de carácter monetario y no monetario, que serán incurridos o realizados durante el proceso de liquidación de la entidad.

Esto por cuanto siendo inevitable la liquidación, no existen operaciones futuras que justifiquen el uso del principio de devengo, que es aplicable a una entidad que cumple la hipótesis de negocio en marcha.

Reconocimiento de activos

33. Una entidad que use la base contable del valor neto de liquidación reconocerá todos sus activos por su valor neto de liquidación, esto es el valor estimado de efectivo u otra contraprestación que la entidad espera obtener por la venta o disposición forzada de un activo al llevar a cabo su plan de liquidación, menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta.

Los activos de la entidad en liquidación están representados por todas las partidas que se espera vender, liquidar, o usar para cancelar los pasivos en el proceso de liquidación, siempre que se considere que tales elementos generarán un flujo de recursos para la entidad.

Reconocimiento de pasivos

35. Una entidad que use la base contable del valor neto de liquidación reconocerá todos sus pasivos por el valor neto de liquidación, esto es el valor no descontado de efectivo o equivalentes de efectivo más los costos estimados necesarios en que se incurriría para liquidar o ser exonerado del pasivo".

También deberá tenerse en cuenta, que muchos de los ajustes que se realizan para elaborar el balance inicial de la liquidación, y que podrían ser tomados como base para establecer la relación referida en el artículo

241, pueden corresponder a ajustes por valoración de partidas no monetarias, cuyo flujo monetario solo será recibido cuando los activos sean efectivamente vendidos en períodos futuros; por ello este consejo recomienda, que no se hagan distribuciones en efectivo por parte de una entidad en liquidación hasta tanto los flujos monetarios de los activos, hayan sido efectivamente realizados.

Si la entidad distribuye a sus propietarios los activos monetarios, o se endeuda para realizar tales distribuciones, esto podría tener un efecto en la posibilidad de que terceros reciban el pago de sus acreencias, si en el futuro el valor neto de liquidación de los activos no monetarios se modifica por cambios en el valor neto de liquidación.

Si después de haber analizado los puntos anteriores, y si legalmente fuera viable la distribución anticipada de la parte de los activos sociales que excede dos veces el pasivo inventariado y no cancelado, remediados a la base contable del valor neto de liquidación, para efectos contables, y para propósitos de los estados financieros de la liquidación, esta distribución podría ser contabilizada así:

El valor entregado a los accionistas se presentará como un rubro separado en el patrimonio denominado "distribución anticipada" a los socios o accionistas de la entidad, como un débito en el patrimonio presentado en el estado de los activos netos en liquidación²⁸. En el período en que se realice el reconocimiento de esta partida ella también debería ser presentada en el estado de cambios en los activos netos en liquidación.

La forma como se presenta la distribución anticipada en el estado de los activos netos en liquidación se ilustrará a partir del siguiente ejemplo:

Una sociedad en liquidación realiza una reunión de asamblea de accionistas para repartir una distribución anticipada en virtud del artículo 241 del Código de Comercio la siguiente manera:

²⁸ Los estados financieros que debe presentar una entidad en liquidación se encuentran en el anexo 5

del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, párrafo 58.

Sociedad X SAS	
Estado de los activos netos en liquidación	
A marzo 31 de 20x1	
Pesos Colombianos	
Activos	
Efectivo	362.900
Propiedades	650.000
Total activo	1.012.900
Pasivo	
Cuentas por pagar	75.000
Impuesto de renta por pagar	30.000
Total pasivo	105.000
Patrimonio (activo neto en liquidación)	
Capital	85.000
Prima de emisión	12.000
Resultados acumulados	853.800
Ajuste por adopción de la base de liquidación	(42.900)
Total activos netos en liquidación	907.900
Activos netos en liquidación	907.900
Pasivo inventariado	105.000
Doble del pasivo inventariado	210.000
Exceso para distribuirse de forma anticipada	697.900

La asamblea de accionistas acuerda distribuirse anticipadamente lo correspondiente a \$200.000.

De acuerdo con lo anterior la presentación sugerida en el patrimonio sería la siguiente:

Patrimonio (activo neto en liquidación)	
Capital	85.000
Prima de emisión	12.000
Distribución anticipada	(200.000)
Resultados acumulados	853.800
Ajuste por adopción de la base de liquidación	(42.900)
Total activos netos en liquidación	707.900

(...).



Concepto PH administración provisional

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0927	(...) Soy propietario de un inmueble en un conjunto regido por la Ley 675 Propiedad Horizontal. Desde el mes de enero de 2018 estamos cancelando expensas comunes y no ha sido entregado el conjunto porque falta terminar parte de las zonas comunes y servicios públicos esenciales. Los copropietarios le estamos pidiendo al Constructor que nos suministre información financiera desde enero del año 2018 y él nos responde que como no ha entregado el 51% de los bienes inmuebles no está obligado por la ley a hacerlo. (...) Solicitud: (...) 2. Saber si el Constructor tiene la obligación de entregarnos información financiera desde enero del 2018, así lleve la contabilidad en los libros de la Constructora. (...)

RESPUESTA

(...) Para revisar lo anterior, es importante transcribir el artículo 52 de la Ley 675 de 2001, donde se regula respecto de la administración provisional.

"Administración provisional. Mientras el órgano competente no elija al administrador del edificio o conjunto, ejercerá como tal el propietario inicial, quien podrá contratar con un tercero tal gestión.

No obstante, lo indicado en este artículo, una vez se haya construido y enajenado un número de bienes privados que representen por lo menos el cincuenta y uno por ciento (51%) de los coeficientes de copropiedad, cesará la gestión del propietario inicial como administrador provisional.

Cumplida la condición a que se ha hecho referencia, el propietario inicial deberá informarlo por escrito a todos los propietarios del edificio o conjunto, para que la asamblea se reúna y proceda a nombrar el administrador, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. De no hacerlo el propietario inicial nombrará al administrador definitivo".

(...) Mediante concepto 2019-0756 el CTCP en una consulta similar manifestó lo siguiente:

"(...) las situaciones presentadas serían las siguientes:

Situación 1. No se ha creado una persona jurídica en los términos de la Ley 675 de 2001. El administrador inicial deberá

presentar información financiera a los copropietarios durante el tiempo en el que ejerció como administrador provisional (desde el momento en que asume la administración, hasta que haya construido y enajenado por los menos el 51% de los coeficientes de copropiedad y entregue la administración al nuevo administrador definitivo. Debido que no se trata de una entidad separada o constituida para tal fin, la información financiera no se elaborará con los mismos requisitos formales establecidos en la Ley 222 de 1995 y el Código de Comercio, debido que la información financiera entregada a los copropietarios estará incluida en los libros de contabilidad del administrador provisional, pero constituirán una parte de la misma.

Debido a lo anterior, la información financiera no se realizará como un juego de estados financieros, sino como una información financiera segmentada que incluya la gestión desarrollada durante dicho periodo, cumpliendo las normas de contabilidad y de información financiera aplicables.

Una vez la administración definitiva asume la contabilidad de la copropiedad (y se realiza la creación de la persona jurídica para ese propósito) desde su creación, debe incorporar los saldos de efectivo, cuentas por cobrar o cuentas por pagar recibidas de parte del administrador provisional anterior (en caso que esto ocurra); de tal manera que cuando la nueva entidad (copropiedad) presente información financiera a los



copropietarios, incluya los ingresos y gastos desde su creación, más los saldos de los activos y pasivos mantenidos a la fecha de corte.

También podría ser útil incorporar a modo de revelaciones (notas a los estados financieros) información entregada por el administrador provisional anterior, con el objetivo de informar a los copropietarios la situación financiera recibida de los anteriores administradores.

La decisión anterior se basa en que la información financiera iniciara desde la creación legal de la entidad y no antes, y que las transacciones anteriores a su creación, no deberían ser incorporadas en la nueva entidad.

Situación 2. Desde el inicio de la inscripción del Régimen de propiedad Horizontal de la edificación, también se crea la persona jurídica, en este caso la administración provisional corresponde a la constructora o a un tercero designado el cual llevará la contabilidad bajo su responsabilidad y la

entregará cuando se cumplan los supuestos establecidos en la Ley 675 de 2001; en este caso la entidad legal es la misma y la información financiera deberá incluir tanto la administración provisional como la definitiva.

En los casos de cambios de administrador, el administrador responde por la totalidad de la información plasmada en los estados financieros al final de la vigencia, sin importar que este no haya ejercido la administración en el total de la vigencia.

En caso de darse un empalme en un periodo intermedio, será responsabilidad del administrador que recibe, el realizar una revisión de la información recibida, entre otra (estado de situación financiera, estado de actividades, estado de cambios en el activo neto y estado de flujos de efectivo) y en conjunto con el contador de la copropiedad, adelantar los ajustes que haya lugar, con el fin que la información financiera refleje la realidad de la situación financiera de la Propiedad Horizontal al cierre del periodo anual" (...).

Condonación de intereses

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1190	<i>"Con respecto a la contabilización de gastos de ejercicios anteriores. ¿En Propiedad Horizontal cuando se condonan intereses de años anteriores, antes se contabilizaban a la cuenta de costos y gastos de ejercicios anteriores, con la nueva normatividad como sería su contabilización? ¿Se puede utilizar la cuenta costos y gastos de ejercicios anteriores? ¿Hay algún concepto al respecto?"</i>

RESPUESTA

(...) las directrices en materia contable para el reconocimiento de la condonación de intereses en una copropiedad, son las referentes al marco de información financiera en el cual se haya clasificado la entidad, esto es, el Anexo 1, 2 o 3, para los grupos 1, 2 o 3, respectivamente, del DUR 2420 de 2015 (...).

Cabe recordar, que es la asamblea de copropietarios, de acuerdo con lo establecido en la Ley 675 de 2001, quien determina la viabilidad de una condonación total o parcial de los intereses y de las cuotas vencidas de la copropiedad; decisión que deberá ser ejecutada por el administrador conforme a las instrucciones que sean dadas por la asamblea de copropietarios.

La condonación de intereses no se considera como una transacción relacionada con periodos anteriores, debido que se trata de una determinación tomada en el periodo actual por parte de la asamblea de copropietarios, por lo que el reconocimiento de la baja en cuentas originada por la condonación de intereses afecta el resultado del periodo, la cual podría presentarse como un "gasto por condonación de intereses".

Así las cosas, Las normas sobre presentación y revelación requieren que las partidas distintas se presenten por separado en los estados financieros o en las notas, esto ayuda a que los usuarios tengan una mejor comprensión de los estados financieros y a que ellos cumplan su objetivo de servir de instrumento a los usuarios para evaluar la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero y la capacidad para generar flujos de efectivo, y a evaluar la gestión de los administradores.

Por lo anterior, dependiendo del formato utilizado para presentación del estado de resultados, los ingresos y gastos financieros podrían tener formas de presentación distintas, dependiendo de si se utiliza un formato basado en la función o en la naturaleza; en un formato por función, los ingresos y gastos financieros se presentan por separado, después de la utilidad operacional, sin perjuicio de que en otros estados financieros, como el estado de flujos de efectivo, se presenten como parte de los flujos de efectivo de actividades operacionales, de inversión o financiamiento.

La entidad determinará cuál es el formato más apropiado para los usuarios.

Respecto de las cuentas por cobrar, es importante que la copropiedad observe la probabilidad de recuperación de sus cuentas por cobrar, incluidos los intereses moratorios, a través de la determinación de indicadores de deterioro, los cuales obligarán a medir su importe recuperable; el importe recuperable corresponderá al valor que se espera recaudar del copropietario, lo que incluye la probabilidad de condonación de intereses moratorios.

Respecto de las cuentas por cobrar, es importante que la copropiedad observe la probabilidad de recuperación de sus cuentas por cobrar, incluidos los intereses moratorios, a través de la determinación de indicadores de deterioro, los cuales obligarán a medir su importe recuperable; el importe recuperable corresponderá al valor que se espera recaudar del copropietario, lo que incluye la probabilidad de condonación de intereses moratorios. (...)

Conflicto de interés del contador público

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0921	<i>(...) Una persona Natural desea constituir una empresa familiar como SAS, compuesta de 3 accionistas (esposo, esposa e hijo), El esposo va ejercer el cargo de Gerente y la esposa cargo de contadora, ¿existe conflicto de intereses y falta a la ética profesional si la esposa es socia, tiene familiaridad con el gerente y sea contadora de la empresa? (...)</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a las inquietudes del peticionario, aunque no existen disposiciones legales que prohíban expresamente el hecho descrito en su consulta, debemos recordarle que los contadores públicos en su ejercicio profesional, dado que actúan en el interés público, deben cumplir los principios de ética profesional incorporados en la Ley 43 de 1990 (Art. 35 y siguientes) y en el anexo 4 del DUR 2420 del año 2015.

De acuerdo con lo anterior, los contadores públicos antes de aceptar un encargo como contador público en una entidad, tienen la obligación de identificar las posibles amenazas que podrían generarse para el cumplimiento de dichos principios, a evaluarlas y a aplicar las salvaguardas que

sean pertinentes (ver párrafo 100.2 del código de ética del DUR 2420 de 2015).

Adicionalmente, la parte C del Código de ética, se refiere a los requerimientos para profesionales de contabilidad en la empresa, los cuales deben ser observados por todos los contadores públicos en Colombia.

En conclusión, si después de la evaluación realizada por el Contador Público se identifican amenazas (por ejemplo, de interés propio o familiaridad) para las cuales no fuera posible establecer salvaguardas, para evitar el incumplimiento de los principios fundamentales de ética no sería adecuado que se aceptará el encargo como contador de la Entidad (...).



Conservación de software, libros, documentos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0785	<i>(...) Cuánto tiempo es necesario tener guardada la información contable? 10 años, 20 años? ¿Físicamente o digital (Bases de datos de aplicaciones)?</i> <i>2. Con qué periodicidad se debe guardar esta información, ¿diaria, semanal, mensual, anual? (...)</i>

RESPUESTA

(...) ¿Cuánto tiempo es necesario tener guardada la información contable, 10 años, 20 años; físicamente o digital (Bases de datos de aplicaciones)?

Respuesta tomada de la consulta 2019-0033

"El artículo 28 de la Ley 962 de 2005 (incorporado en el artículo 60 del Código de Comercio) 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"

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 legislación permite 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.

(...) Mediante concepto 220-017568 la Superintendencia de Sociedades ha manifestado lo siguiente:

"1. ¿Durante cuánto tiempo las sociedades o las personas naturales que como comerciantes estén obligadas a llevar contabilidad, están en la obligación de conservar tanto los libros de contabilidad como los documentos que soportan la misma? (...)

De conformidad con la normatividad transcrita, hoy día el comerciante debe conservar la documentación societaria por un periodo de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento, o comprobante, pero para tal efecto puede elegir si lo hace en medio escrito, o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta, que debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 12 de la Ley 527 de 1999.

Por otra parte, no sobra hacer mención acerca de la posibilidad que la actual normatividad, específicamente el Decreto 805 del 24 de abril de 2013 (que modifica el artículo 56 del Código de Comercio) brinda al comerciante de llevar los libros de comercio en forma electrónica, incluso, prevé la posibilidad de que las cámaras de comercio presten el servicio de archivo y custodia de los libros de comercio que se lleven en dicho medio.



"(...) En este orden de ideas, se tiene entonces que los comerciantes en general tienen la obligación de conservar los libros y la documentación, por los medios que le facilita la ley, por un periodo mínimo de diez (10) años, término a partir del cual cesa la obligación; por ende, nada obsta para proceder a la su destrucción, sin perjuicio que con posterioridad decidan continuar conservándolos".

En conclusión, teniendo en cuenta lo descrito en el artículo 28 de la Ley 962 de 2005, y en los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, los libros, los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros de comercio con los documentos que los justifiquen, los papeles del comerciante y la correspondencia relacionada con el negocio deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante.

¿Existe en la normativa colombiana requerimientos especiales de conservación para los documentos de contabilidad, tales como i) facturas; ii) egresos; iii) notas de crédito; iv) viáticos, v) recibos de caja; vi) soportes

bancarios; vii) recibos de caja menor; viii) consignaciones; ix) entradas de almacén; x) gastos administrativos; xi) balances; xii) comprobantes de nómina, ¿entre otros y hoja de vida de empleados?

En el artículo 28 de la Ley 962 de 2005 descrito en la respuesta inmediatamente anterior, se especifica que el comerciante después del término obligatorio de conservación de libros, papeles, etc., podrá conservarlos en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta.

Por lo que es la entidad quien debe seleccionar el medio más adecuado para garantizar su conservación, tanto de forma física como en medios digitales.

(...) ¿Con qué periodicidad se debe guardar esta información, ¿diaria, semanal, mensual, anual?

No existe una norma que establezca plazos al respecto, la entidad deberá establecer las políticas sobre archivo y conservación de documentos teniendo en cuenta lo descrito anteriormente. (...)



Consolidación de estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0940	<i>(...) Como consecuencia de estas situaciones que se han presentado, al momento de evaluar y definir si existen subsidiarias o no, si se deben preparar los estados financieros consolidados o no:</i> <i>¿Qué normas se deben tener en cuenta, aplicar y revelar?</i> <i>¿Sí aplicando el Decreto 2420 de 2015 una entidad no es controlante y/o queda exenta de preparar estados financieros consolidados, pero la Superintendencia de Sociedades lo "obliga" a emitir dicho informe; estos últimos se preparan y se revela que se encuentran conforme a las normas de contabilidad y de información financiera?</i> <i>Por último, la Superintendencia de Sociedades y/o cualquier otra entidad de vigilancia y control, ¿puede emitir normas en materia contable y hacer referencia a normas promulgadas antes de la Ley 1314 de 2009 y/o que contradigan al Decreto 2420 de 2015, y aun así, las entidades se encuentran obligadas a cumplir con dichas disposiciones?</i>

RESPUESTA

(...) Las normas sobre consolidación de información financiera la separaremos en dos, teniendo en cuenta, primero la obligación legal de expedir estados financieros consolidados, y segundo la obligación de presentar estados financieros consolidados, establecida en los marcos de información financiera.

De acuerdo con la normatividad comercial, cuando una entidad se considere subordinada o controlada, deberá:

- Los administradores de la sociedad controlada (subordinada) y de la controlante deberán presentar un informe especial a la asamblea o junta de socios, donde se dé cuenta de las operaciones de mayor importancia, de manera directa o indirecta, entre la controlante, filiales o subsidiarias con la

respectiva sociedad controlada (artículo 29, Ley 222 de 1995);

- Cuando se configure situación de control la sociedad controlante lo hará constar en documento privado que deberá contener el nombre, domicilio, nacionalidad y actividad de los vinculados, así como el presupuesto que da lugar a la situación de control. Dicho documento deberá presentarse para su inscripción en el registro mercantil correspondiente a la circunscripción de cada uno de los vinculados, dentro de los treinta días siguientes a la configuración de la situación de control (artículo 30, Ley 222 de 1995);
- No se permite la imbricación²⁹, debido que a las sociedades subordinadas les es prohibido tener a cualquier título, partes de interés, cuotas o acciones en las

²⁹ La imbricación se materializa en las operaciones en las cuales la sociedad subordinada adquiere partes de interés, cuotas o acciones en la controlante (matriz). Por lo tanto, la sociedad B controlada directamente por la sociedad A, tiene prohibido adquirir acciones en la sociedad A.

(tomado de <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/raul-vargas-2775178/imbricacion-que-es-y-cuales-son-sus-implicaciones-2775170>, consultado en octubre 28 de 2019)



sociedades que las dirijan o controlen (artículo 262, Código de Comercio);

- Se establece la obligación legal de preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente (artículo 35, Ley 222 de 1995).

El Decreto 2420 de 2015, en sus anexos 1 (NIIF 10) y 2 (sección 9 de la NIIF para las PYMES), expresa lo siguiente:

Toda entidad controladora, presentará estados financieros consolidados a menos que cumpla con todas las condiciones siguientes³⁰:

- Es una subsidiaria total o parcialmente participada por otra entidad y todos sus propietarios (incluyendo los que no tienen derecho a voto) han sido informados de la decisión, y no han manifestado objeciones a ello;
- Sus instrumentos de deuda (bonos) o de patrimonio (acciones) no se negocian en un mercado público (bolsa de valores), o un mercado no organizado;
- No registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora; y
- Su controladora final, o alguna de sus controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público y cumplen con las NIIF.

Aunque de acuerdo con el DUR 2420 de 2015 una entidad no se considere obligada a consolidar estados financieros, el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 mantiene su vigencia, por lo que toda entidad matriz o controlante deberá preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

No obstante, lo anterior, los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los estados financieros consolidados se encuentran establecidos en la NIIF 10 para entidades clasificadas en el grupo 1 y la sección 9 de la NIIF para las PYMES para entidades clasificadas en el grupo 2.

¿Sí aplicando el Decreto 2420 de 2015 una entidad no es controlante y/o queda exenta de preparar estados financieros consolidados, pero la Superintendencia de Sociedades lo "obliga" a emitir dicho informe; estos últimos se preparan y se revela que se encuentran conforme a las normas de contabilidad y de información financiera?

Según las normas de información financiera de los Grupos 1 o 2, son estados financieros consolidados los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica. Por ello, al configurarse situaciones de control, concepto que está ampliamente definido en la NIIF 10, una entidad estaría obligada a elaborar estados financieros consolidados, sin perjuicio de los requerimientos que realicen las autoridades de supervisión.

También se tendrá en cuenta que para efectos del proceso de inspección, vigilancia o control, o por otros requerimientos legales, las autoridades de supervisión podrían requerir otra información distinta de la requerida por las NIIF, aspecto que no está prohibido en los nuevos marcos de información financiera; este podría ser el caso de los estados financieros combinados de entidades no controladas en una relación matriz-subordinada, o los estados financieros consolidados o combinados de entidades que han sido incluidos al registrar las situaciones de control.

En conclusión, el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 continua vigente. Al respecto el CTCP se manifestó mediante concepto 2015-0515 de la siguiente manera:

³⁰ Tomado del párrafo 4 de la NIIF 10 (anexo 1 DUR 2420 de 2015) y párrafos 9.3 y 9.3A de la NIIF para las PYMES (anexo 2 DUR 2420 de 2015).



"No obstante lo anterior, se deberá considerar también que el artículo 35 de la ley 222 de 1995, que mantiene su vigencia mientras este no sea modificado, requiere que la matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, debe preparar estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Ahora bien, es improbable que exista subordinación al interpretar los principios contables aplicados en Colombia, y no exista control al aplicar las NIIF, ya que los conceptos son muy similares".

La Superintendencia de Sociedades y/o cualquier otra entidad de vigilancia y control, ¿puede emitir normas en materia contable y hacer referencia a normas promulgadas antes de la Ley 1314 de 2009 y/o que contradigan al Decreto 2420 de 2015, y aun así, las entidades se encuentran obligadas a cumplir con dichas disposiciones?

cosa es expedir normas en materia de información financiera (reconocimiento, medición, presentación y revelación de información financiera de propósito general), y otra es expedir normas legales que afecten la información financiera emitida atendiendo criterios locales tales como protección a accionistas minoritarios, requisitos de control societario, entre otras.

Por lo que los requerimientos legales de información basados en las necesidades de información para cumplir las funciones de inspección, vigilancia y control o las necesidades de información con otros criterios, realizados por las autoridades de inspección, vigilancia y control, deberán ser tenidos en cuenta por parte de una entidad controladora que informa y elabora estados financieros de propósito general.

Las NIIF no prohíben la elaboración de otra información requerida por las autoridades de supervisión. (...)

Es preciso recordarle al consultante, que una



Consolidación de Subsidiaria que no Cumple con la Hipótesis de Negocio En Marcha

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1133	(...) en el proceso de consolidación de una subsidiaria que no cumple con la hipótesis de negocio en marcha y aplica el Decreto 2101 de 2016: 1. ¿Se deben aplicar las políticas contables de la casa matriz, de acuerdo con los requerimientos establecidos en los párrafos 19 y B87 de la NIIF 10? 2. En caso de no aplicarse los requerimientos de la NIIF 10 ¿Podría consolidarse la subsidiaria aplicando la base contable del valor neto de liquidación (...)? 3. ¿Puede la matriz tratar en sus estados financieros consolidados la inversión en la subsidiaria que no cumple con la hipótesis de negocio en marcha, como una operación discontinuada aplicando los requerimientos de la NIIF 5 (...)?

RESPUESTA

(...) Normas aplicables en Colombia por parte de una entidad que no cumple la hipótesis de negocio en marcha

Cuando una entidad no cumple la hipótesis de negocio en marcha deberá observar las siguientes normas:

- Entidades en proceso de liquidación que se inicien a partir del 1º de enero de 2018 y, además, en aquellas entidades en las que la administración de la entidad haya concluido que no cumplen con la hipótesis de negocio en marcha a partir del 1º de enero de 2018; aplicarán el anexo 5 del DUR 2420 de 2015 (...) y llevará su contabilidad usando la base contable del valor neto de liquidación.
- Entidades en proceso de liquidación iniciados antes del 1º de enero de 2018, deberán seguir aplicando la contabilidad

de las empresas en liquidación establecidas en el artículo 112 del Decreto 2649 de 1993³¹, por medio de la cual los activos y pasivos se deben medir a su valor neto realizable.

Análisis del cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha por parte de la entidad que informa

La entidad que informa es quien presenta estados financieros, por lo que se podría tratar de una única entidad legal, o puede comprender más de una entidad legal³², por lo que dependiendo de los estados financieros que se estén presentando (sean de la entidad individual o de la entidad y sus subsidiarias), la evaluación del cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha lo analizará la gerencia del grupo en la preparación de los estados financieros

³¹ "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 deben 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".

³² Tomado del Marco conceptual párrafo 3.10, (...)



teniendo en cuenta si estos son separados o consolidados, considerando si existe la intención de liquidar o cesar sus actividades o bien si no exista otra alternativa más realista que proceder con una de estas formas.

Los estados financieros de una entidad legal separada *"se diseñan para proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora, y no sobre sus subsidiarias"*³³.

Los estados financieros consolidados (la controladora y sus subsidiarias como si fueran una sola entidad) *"proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora y sus subsidiarias como una entidad única que informa. Esa información es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora, en su evaluación de las perspectivas de las entradas de efectivo netas futuras de la controladora"*³⁴.

Teniendo en cuenta que la conclusión respecto del análisis sobre la hipótesis de negocio en marcha puede diferir cuando se aborda desde la perspectiva de una entidad separada a cuando se aborda desde la perspectiva de la entidad consolidada, podría suceder lo siguiente:

- Una subsidiaria del grupo no cumple la hipótesis del negocio en marcha, no obstante el grupo como tal si cumple la hipótesis de negocio en marcha;
- Una subsidiaria del grupo no cumple la hipótesis del negocio en marcha, no obstante y debido a su importancia en el grupo, se considera que en los estados financieros consolidados tampoco se cumple con la hipótesis de negocio en marcha;
- La controladora del grupo no cumple la hipótesis de negocio en marcha y entra en liquidación judicial por orden de una entidad de vigilancia y control gubernamental, pero algunas subsidiarias del grupo si cumplen con la hipótesis de negocio en marcha, no obstante el análisis de la entidad en su conjunto, proporciona información que permite concluir que la entidad no seguirá funcionando en un periodo inmediato.

(...) el análisis de la hipótesis de negocio en marcha se realizará desde la perspectiva de la entidad que informa, teniendo en cuenta si se trata de un estado financiero de una entidad individual, de un estado financiero de la controladora o, si se trata de un estado financiero de una entidad que consolida sus subsidiarias.

Situación de un estado financiero consolidado elaborado bajo NIIF (...) que contiene una o más subsidiarias que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha.

Cuando una entidad prepara estados financieros consolidados donde incluya la totalidad de sus subsidiarias, y una o varias de ellas de manera individual no cumplen la hipótesis de negocio en marcha y dichas subsidiarias presentaron información bajo bases distintas a las establecidas en las NIIF, es necesario tener en cuenta lo siguiente:

- Todas las subsidiarias deberán utilizar políticas contables uniformes (NIIF 10.B87), por lo que las subsidiarias que elaboran información financiera individual bajo bases diferentes a las de las NIIF (por ejemplo al valor neto de realización), deben ser objeto de ajustes, eliminando los efectos de la medición al valor neto de realización, y aplicando criterios relacionados con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* sobre contratos onerosos y otras provisiones legales relacionadas con la situación de una subsidiaria en particular y, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* por las garantías financieras cuando se consideren parte del compromiso irrevocable;
- Una subsidiaria en liquidación o que no cumpla la hipótesis de negocio en marcha deberá consolidarse, a menos que *"las actividades relevantes están sujetas a la dirección de un gobierno, tribunal, administrador, depositario, liquidador o regulador"*³⁵

(...) el cual puede ser el caso de una entidad en proceso de liquidación judicial, en este caso al no existir control

³³ Tomado del Marco conceptual párrafo 3.17, (...)

³⁴ Tomado del Marco conceptual párrafo 3.15, (...)

³⁵ Tomado del párrafo B37 de la NIIF 10 (...)



sobre las actividades relevantes de la entidad, se deberá excluir de la consolidación;

- Es posible que los activos y pasivos de la subsidiaria en liquidación cumplan la definición de “grupo de activos y pasivos mantenidos para la venta³⁶ o para distribuir a los propietarios³⁷”, si este es el caso se tratarán de conformidad con lo especificado en la NIIF 5, en caso contrario los activos y pasivos se medirán por las normas correspondientes a cada clase de activos y pasivos de la subsidiaria, observando si existe indicador de deterioro de conformidad con los párrafos 7 al 17 de la NIC 36 (...);
- Es posible que las operaciones realizadas a través de una subsidiaria se consideren como una operación discontinuada y deban presentarse en el resultado del ejercicio de manera separada, según lo específica los párrafos 31 al 36A de la NIIF 5 (...); y
- Cualquier pérdida generada por provisiones por contratos onerosos derivados de la operación de la subordinada en liquidación, provisiones por demandas o contratos de garantía financiera se reconocerán de conformidad con la norma aplicable.

¿Se deben aplicar las políticas contables de la casa matriz, de acuerdo con los requerimientos establecidos en los párrafos 19 y B87 de la NIIF 10?

La controladora deberá aplicar políticas contable uniformes en los estados financieros consolidados, realizando los ajustes necesarios sobre la información de la subsidiaria para cumplir las políticas contables del grupo.

En caso de no aplicarse los requerimientos de la NIIF 10 ¿Podría consolidarse la subsidiaria aplicando la base contable del valor neto de liquidación (...)?

Debido que la base contable de liquidación corresponde con una política contable diferente a la utilizada en las NIIF, la entidad no podrá consolidar sin los ajustes requeridos en el párrafo B87 de la NIIF 10. (...)

“B87 Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en los estados financieros de los miembros del grupo al elaborar los estados financieros consolidados para asegurar la conformidad con las políticas contables del grupo”.

No obstante lo anterior, circunstancias relacionadas con la materialidad de la subsidiaria podrán tenerse en cuenta, para tomar la decisión de homogenizar o no las políticas contables.

¿Puede la matriz tratar en sus estados financieros consolidados la inversión en la subsidiaria que no cumple con la hipótesis de negocio en marcha, como una operación discontinuada aplicando los requerimientos de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas?

El que una operación se clasifique como discontinuada, o que un grupo de activos y pasivos se clasifiquen como mantenidos para la venta o para distribuir a los propietarios, depende de las circunstancias específicas de la entidad, por ejemplo:

- Algunas entidades en liquidación voluntaria donde se conserva el control, podrían trasladar sus actividades, operaciones, activos y pasivos a otra entidad del grupo, en este caso a nivel consolidado, no se considera que se trate de una operación discontinuada o como un grupo de activos y pasivos para su venta o distribución a los propietarios; y
- Algunas entidades en liquidación voluntaria, donde se conserva el control, podrían liquidar y abandonar sus actividades y, operaciones, en este caso a nivel consolidado, podría considerarse (de acuerdo con la importancia) de una operación discontinuada, pero no se consideraría como un grupo de activos y pasivos para su venta o distribución a los propietarios. (...)

³⁶ Ver párrafos 6 a 8 y, 8A de la NIIF 5 (...)

³⁷ Ver párrafo 12A de la NIIF 5 (...)



Contabilización Activo Intangible Software

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0575	(...) ¿Según NIIF cómo debe ser contabilizado un activo intangible para el caso Software en una empresa de tecnología? ¿Quién puede certificar dicho valor el revisor fiscal? ¿En qué norma está estipulado o a quién me puedo dirigir para resolver estas dudas?

RESPUESTA

(...) Criterios a tener en cuenta para contabilizar bajo NIIF, un activo intangible relacionado con un Software en una empresa de tecnología.

Mediante consulta 2018-1120 el CTCP manifestó lo siguiente:

Las aplicaciones informáticas (software), cumplen la definición de activo intangible, por tratarse de un activo identificable³⁸, de carácter no monetario³⁹ y sin apariencia física (ver párrafo 18.2 de la NIIF para las PYMES) siempre que exista un derecho legal que permita usar el mismo o que restrinja el uso de terceros. Por tratarse de un intangible adquirido de forma independiente (mediante contrato realizado con el desarrollador del software exclusivamente para realizar dicha labor), el criterio de reconocimiento⁴⁰ basado en la probabilidad de obtener beneficios económicos y que estos fluyan a la entidad, se encuentra satisfecho, así como el criterio relacionado con la estimación de su costo.

Las Normas de Información Financiera para entidades pertenecientes al grupo 2 (NIIF para las PYMES), no permiten reconocer un desembolso en intangibles generados internamente como un activo, debido que dichas erogaciones no pueden distinguirse entre el costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni los costos del día a día para llevar a cabo las actividades de la entidad. Cuando una entidad mejora un programa informático utilizado para el desarrollo de sus actividades

generadoras de ingresos de actividades ordinarias, debe diferenciar dichos desembolsos entre aquellos originados con personal interno de la entidad y gastos administrativos (gastos originados internamente) y aquellos pagados a terceros (hacen parte del costo del intangible).

Un gasto de investigación (estudios para obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos) no se reconocen como un activo intangible; un gasto por desarrollo (aplicación de los resultados de la investigación antes del proceso de producción o uso comercial) en NIIF para las PYMES se reconoce como un gasto.

Los pagos a terceros relacionados con la mejora de un software debidamente licenciado cumplen la condición para reconocerse como un activo intangible, aunque el intangible inicialmente haya sido creado internamente, debido que el pago realizado a desarrolladores de software se asimila a intangibles adquiridos de forma individual.

De la misma manera, cuando una entidad adquiere un programa informático a un tercero, y necesita realizar adaptaciones o mejoras para lograr su funcionamiento, pueden reconocerse como activo en la información financiera, todos los costos directamente atribuibles necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (ejemplo 28, y caso práctico tres, del módulo de entrenamiento de NIIF para

³⁸ Un intangible 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" (párrafo 18.2 de la NIIF para las PYMES).

³⁹ Una partida no monetaria corresponde a activos y pasivos diferentes a aquellos mantenidos en efectivo o que se van a recibir o pagar mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias (párrafo 8 NIC 21).

⁴⁰ El párrafo 18.4 de la NIIF para las PYMES, describe los criterios de reconocimiento de un intangible, como activo.



las PYMES), lo que podrá incluir costos de personal o contratistas (ingenieros desarrolladores), costo de materiales y servicios utilizados, impuestos no recuperables (IVA, arancel), costos de comprobación de funcionamiento, honorarios para registrar los derechos legales, y amortizaciones de patentes y depreciaciones de equipos utilizados para formar el intangible (no se pueden incluir gastos administrativos ni de ventas, ineficiencias y gastos de capacitación de empleados o contratistas).

Por lo anterior, la entidad podrá reconocer el desarrollo del software realizado por terceros, como un activo intangible, debido que cumple con los criterios de reconocimiento establecidos en la sección 18 de la NIIF para las PYMES (...).

Por último, es importante manifestarle al consultante que una entidad que aplique las NIIF para las PYMES podrá utilizar las normas NIIF (para entidades del grupo 1), únicamente si la transacción presente en la entidad no se ha tratado por la NIIF para las PYMES (ver párrafo 10.4 al 10.6 de la NIIF para las PYMES), en el caso de los intangibles generados internamente la sección 18 de la NIIF para las PYMES (ver párrafos 18.14 al 18.16), describe su tratamiento contable.

La SIC 32, (...) trata el tema de costos de sitios web y puede aplicarse al desarrollo de un proyecto de aplicaciones informáticas por parte de una empresa de tecnología.

La SIC 32 Activos intangibles⁴¹ – costos de sitios web, es una guía para tratar los desembolsos internos incurridos para el desarrollo y mantenimiento de su sitio web, pero puede utilizarse también para el desarrollo y mantenimiento de los demás programas informáticos. Al respecto tenemos lo siguiente:

Fases para el desarrollo de un software	Grupo 1 NIIF	Grupo 2 NIIF para las PYMES
Planificación (estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias)	Se considera como una fase de investigación, por lo que los desembolsos en esta fase se reconocerán como un gasto del periodo, a menos que algunas erogaciones cumplan la definición de elementos de propiedad, planta y equipo u otros activos.	Se considera como una fase de investigación, por lo que los desembolsos en esta fase se reconocerán como un gasto del periodo, a menos que algunas erogaciones cumplan la definición de elementos de propiedad, planta y equipo u otros activos.
Diseño del software y arquitectura (adquisición de equipos y aplicaciones informáticas, programación, realización de pruebas)	Se reconocen como elementos de propiedad, planta y equipo el servidor y los equipos informativos que cumplan con la definición; como intangibles las licencias utilizadas para desarrollar aplicaciones específicas; como gastos pagados por anticipado si se adquieren servicios que serán prestados en periodos futuros (pagos anticipados por servicios web, almacenamiento en la nube, entre otros).	Se reconocen como elementos de propiedad, planta y equipo el servidor y los equipos informativos que cumplan con la definición; como intangibles las licencias utilizadas para desarrollar aplicaciones específicas; como gastos pagados por anticipado si se adquieren servicios que serán prestados en periodos futuros (pagos anticipados por servicios web, almacenamiento en la nube, entre otros).

⁴¹ La SIC 32 se encuentra incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Fases para el desarrollo de un software	Grupo 1 NIIF	Grupo 2 NIIF para las PYMES
	En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo de conformidad con la norma de intangibles, y podrían ser capitalizados (sujeto a requisitos).	En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo, sin embargo deben reconocerse como un gasto de conformidad con la sección 18 de la NIIF para las PYMES.
Finalización del proyecto (elaboración del manual del usuario final, pruebas finales del software, registro ante las autoridades correspondientes).	En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo de conformidad con la norma de intangibles, y podrían ser capitalizados (sujeto a requisitos). El costo de registro del software puede generar el reconocimiento de un activo intangible, por el derecho legal obtenido para evitar que otros lo puedan utilizar sin autorización de la entidad.	En esta fase, los costos incurridos podrían cumplir con la definición de fase de desarrollo, sin embargo, deben reconocerse como un gasto de conformidad con la sección 18 de la NIIF para las PYMES. El costo de registro del software puede generar el reconocimiento de un activo intangible, por el derecho legal obtenido para evitar que otros lo puedan utilizar sin autorización de la entidad.
Operación del software (etapa de ventas, publicidad, capacitaciones gratuitas a posibles clientes, actividades de formación a ingenieros de soporte técnico, correcciones de imperfecciones en el software)	Se reconocerán como un gasto del periodo (gastos de ventas, mantenimiento del software, gastos de entrenamiento, entre otros)	

¿Quién puede certificar el valor del software?

Los intangibles deben reconocerse por su costo, las necesidades de valoración ocurren cuando se adquiere un software a través de una combinación de negocios y el soporte de su valor será teniendo en cuenta los criterios establecidos en las normas para el valor razonable (ver NIIF 13).

Normas aplicables relacionadas con los intangibles

La normatividad sobre intangibles incluye la sección 18 de la NIIF para las PYMES, la NIC 38 y la SIC 32. (...)



Contabilización acuerdos conjuntos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0675	<i>(...) Existe una unión temporal conformada por cuatro socios, así: una entidad IPS que presta servicios de Salud (sector privado), una empresa que se dedica a operaciones logísticas (sector privado), una empresa que presta asesorías en mercadeo (sector privado) y una entidad IPS que presta servicios de Salud (sector público)</i> <i>(...) ¿La dificultad de implementar políticas para la unión temporal es que hay miembros del sector público y privado (...), cuando cada miembro de la unión temporal incorpore en sus estados financieros su participación, los convierte de acuerdo a la política de la Unión Temporal o a la política propia de cada empresa integrante de la UT? (...)</i>

RESPUESTA

(...) Con referencia las inquietudes del peticionario, las directrices para la contabilización de las participaciones en acuerdos conjuntos, son los contenidos en la NIIF 11 (entidades clasificadas en el Grupo 1) o en la sección 15 de la NIIF para las Pymes (entidades clasificadas en el Grupo 2).

Estas normas, requieren que se establezca si el acuerdo es del tipo negocio conjunto (entidad separada de los partícipes) u operación conjunta (en la cual los partícipes tienen derechos sobre activos y obligaciones sobre pasivos), clasificación que dependerá del tipo de derechos de los partícipes.

De acuerdo con lo anterior, una unión temporal que cumple las condiciones de un negocio conjunto o una entidad controlada conjuntamente, se entendería que es una entidad reportante con autonomía administrativa y separada de los partícipes, y no un acuerdo del tipo operación conjunta.

En consecuencia, dicha entidad debería elaborar un conjunto completo de estados financieros dirigidos a sus usuarios, ya sea por requerimiento legal o por decisión voluntaria de llevar contabilidad conforme a las normas legales.

En este caso, aplicaría el marco técnico que resulte pertinente (anexos 1 o 2, del DUR 2420 de 2015), sin perjuicio de que los partícipes en el negocio o entidad controlada conjuntamente, apliquen otros marcos técnicos distintos, y ellos deban efectuar otros ajustes para incorporar sus participaciones en su contabilidad y preparar y presentar sus estados financieros de propósito general.

Tratándose de una unión temporal, del tipo operación conjunta, en el que los partícipes tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, no se configuraría la existencia de una entidad reportante, y no habría obligación de elaborar un juego completo de estados financieros de propósito general, esto es consecuencia de que los activos, pasivos, ingresos y gastos quedarían incorporados en la contabilidad de los partícipes, al reconocer sus derechos obligaciones.

No obstante, para uso exclusivo de los partícipes, y control de sus participaciones, un negocio del tipo operación conjunta, podría elaborar un informe financiero de cometido específico para uso exclusivo de los partícipes, sin que este tuviera la connotación de un estado financiero de propósito general.

Para determinar si se trata de una operación conjunta o un negocio conjunto, es pertinente observar los párrafos B15 al B33 de la NIIF 11.

Finalmente, es relevante recordar que la Ley 1314 de 2009 en su art. 2, ha previsto su aplicación para 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. (...)



Contabilización de dividendos por pagar

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0533	(...) una sociedad aprobó reparto de utilidades en acta ordinaria de 2018. Estos dividendos no fueron repartidos ese año. Al obtener estados financieros del año 2018, esos montos no fueron destinados a cuentas por pagar, sino que quedaron en reservas. Esos estados financieros fueron presentados a la Supersociedades por requerimiento. (...) ¿Es posible que una sociedad que aprobó estados financieros (...) puede repartir dividendos así no estén en cuentas por pagar, pero que fueron aprobados en acta diferente?

RESPUESTA

(...) Según la información suministrada, entendemos que una entidad decreta un dividendo, conforme a las normas legales, pero no reconoce en sus estados financieros la cuenta por pagar correspondiente, la cual según los requerimientos de las normas de información financiera debió haberse causado en la fecha en que se tomó la decisión de aprobar la distribución de los excedentes, por parte del máximo órgano que aprueba la distribución.

De acuerdo con lo anterior, el no reconocimiento de la cuenta por pagar puede tener efecto en las decisiones tomadas por los usuarios dado que se afecta la situación financiera de la entidad, generando un error contable que debe ser ajustado conforme a lo establecido en el marco técnico aplicado por la entidad.

Tratándose de un error material, si se aplica el marco técnico de los grupos 1 o 2, podría ser necesario la reexpresión de los estados financieros, para cumplir los requerimientos de los marcos técnicos.

En conclusión, los dividendos por pagar deben ser reconocidos como un pasivo, y el no haber efectuado este reconocimiento sobrestima el valor del patrimonio y subestima el valor de los pasivos y esto afecta el objetivo de los informes financieros de propósito general; también genera efectos para quienes certificaron los estados financieros (administrador y contador) y para quienes emitieron un dictamen sobre ellos en caso de que esto fuera aplicable. (...)



Contabilizaciones excedentes ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1077	(...) Solicito muy comedidamente la orientación y aclaración de ustedes frente a la siguiente consulta: La ejecución de los excedentes de una Entidad Sin Ánimo de Lucro como se deben contabilizar (...) utilizar bajo NIIF (...)

RESPUESTA

(...) Para efectos contables, la contabilización se realizará conforme al marco de información financiera aplicado por la entidad, el cual podría corresponder a cualquiera de los grupos referidos en el DUR 2420 de 2015. (...) Respecto de las reservas creadas por parte de una entidad de manera voluntaria con los excedentes anuales, con el objetivo de ser gastadas en varios proyectos de apoyo a la comunidad durante el siguiente periodo, según los pronunciamientos emitidos por parte del CTCP estas no cumplen las características para ser

presentadas como un pasivo en el estado de situación financiera.

El sustento de esta apreciación es la definición y características de los pasivos, realizada a continuación (adaptada del concepto 2018-0736):

Un pasivo es una **obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados**, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad **espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económico**

Componente del pasivo	Comentario
Obligación presente	Una obligación es un deber o responsabilidad que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar ⁴² . La entidad puede evitar la obligación de desarrollar los proyectos de apoyo a la comunidad, debido a que no existe una exigencia de tipo legal, ni contractual para realizarlos, y es voluntad del mismo el cumplirla o no.
Surgida a raíz de sucesos pasados	Una obligación presente existe como resultados de sucesos pasados sí: a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso ⁴³ . Si observamos lo anterior, el solo hecho que la entidad decida suscribir una reserva para desarrollar varios proyectos, no genera un suceso que da origen a una obligación. Si no se desarrollan los proyectos no se ha realizado la acción que da origen a la obligación. Si bien es cierto que es una decisión de la entidad no existe una obligación de transferir recursos a un tercero.
Para cancelarla se espera desprenderse de recursos económicos (transferir recursos económicos).	Al no existir una obligación presente, cuando la entidad se desprenda de recursos económicos reconocerá el gasto, pero no realiza ningún reconocimiento antes de incurrir en ellos.

⁴² Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.29

⁴³ Realizado a partir del marco conceptual de NIIF emitido en marzo de 2018, párrafo 4.43



Cuando se constituyan reservas⁴⁴ voluntarias o para cumplir disposiciones consagradas en los estatutos se recomienda realizar el siguiente registro contable⁴⁵:

Concepto	Débito	Crédito
Patrimonio (activos netos)- Excedentes del ejercicio o de ejercicios anteriores	XXX	
Patrimonio (activos netos) – Reservas sobre resultados voluntarias para “X” proyecto		XXX

Adicional a lo anterior, si los excedentes originados por la entidad están representados en recursos líquidos⁴⁶ del activo, la entidad podría constituir un fondo con destinación específica y mantener en una cuenta separada dichos recursos para desarrollar en un futuro los proyectos. Esto no sería posible, cuando la entidad no disponga de recursos líquidos, y los excedentes generados se reflejen en otras cuentas del activo no recuperables en el corto plazo.

En caso de separar en un fondo efectivo dinero para la ejecución de un proyecto, el registro contable recomendado sería el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
Efectivo – Fondo para “xxx”	XXX	
Efectivo – Fondos generales		XXX

En la fecha en que la entidad desarrolle los proyectos el registro contable sugerido sería el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
Gastos xxx	XXX	
Efectivo – Fondo para “xxx”		XXX

En caso de que el uso de los excedentes incluya la adquisición de importes considerados como activos de la entidad (elementos de propiedad, planta y equipo, CDT para invertirlos en periodos futuros), el registro contable recomendado sería el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo	XXX	
Efectivo – Fondo para “xxx”		XXX

Concepto	Débito	Crédito
Activos financieros – inversiones en CDT	XXX	
Efectivo – Fondo para “xxx”		XXX

En conclusión, cuando la entidad decide crear una reserva con fines específicos o con fines de cumplimiento regulatorio (uso de excedentes), la decisión voluntaria de constituirlo no da lugar al reconocimiento de un pasivo, el reconocimiento del mismo se

retrasa hasta que la entidad tenga la obligación de pagar por el mismo, en su lugar la entidad podría reflejar en su contabilidad la destinación específica de los resultados, como un componente separado del activo neto de la entidad, que podría denominarse

⁴⁴ Entendiendo las reservas como un rubro separado de los resultados acumulados destinados para un fin específico.

⁴⁵ Tomado a partir de la consulta del CTCP 2014-638

⁴⁶ La referencia recursos líquidos se refiere a mantener en efectivo o equivalentes al efectivo una suma con una destinación específica.



reserva voluntaria para "xxx", y presentarla de forma separada en el estado de situación financiera o en las notas.

También es posible constituir un fondo con destinación específica cuando la entidad dispone de los fondos líquidos que serán utilizados para el desarrollo de estos proyectos.

Por último, recomendamos al consultante revisar los siguientes conceptos emitidos por parte del CTCP:

- 2017-0332, Tratamiento del fondo pro-sede en una cooperativa.
- 2019-0692, Tratamiento contable de la reinversión de excedentes de una ESAL.
- 2019-0142, Tratamiento contable de la reinversión de excedentes en una ESAL.
- 2018-0736, Tratamiento contable de la reinversión de excedentes en una ESAL.
- 2018-0401, Tratamiento contable de la reinversión de excedentes en una propiedad horizontal. (...)



Contratación Revisor Fiscal - modalidad laboral

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0970	<i>"(...) Buenas tardes, para consultar si un Revisor Fiscal puede ser vinculado con contrato laboral o existe algún tema ético o legal el cual no lo permita o genere conflicto de intereses o independencia".</i>

RESPUESTA

(...) Conceptos relacionados con el revisor fiscal y su contratación mediante la modalidad de empleado de la entidad a la que audita.

Concepto	Resumen
CTCP 2018-0549 Junio 20 de 2018	<i>"En conclusión, el CTCP retoma los precitados conceptos para ratificar que la legislación colombiana posibilita el ejercicio de la revisoría fiscal a través de un contrato de prestación de servicios o por medio de un contrato laboral.</i> <i>Sin embargo, es necesario señalar que en un contrato laboral se podría limitar la independencia del contador, toda vez que existe la subordinación, pero esta no debe ser mal entendida por la parte contratante, ya que la independencia es un principio básico de la función del revisor fiscal para ejercer su trabajo".</i>
Superintendencia de sociedades 220-101042 mayo 18 de 2017	<i>"La ley no establece una manera predeterminada a través de la cual las sociedades deban vincular a los revisores fiscales, por lo que puede hacerse indistintamente y según convenga a ambas partes, bien a través de un contrato laboral o de manera independiente por prestación de servicios, donde a ellos les correspondería el pago de la seguridad social.</i> <i>(...) Así las cosas, toda vinculación del revisor fiscal con la sociedad no lo convierte necesariamente en empleado de la misma, ya que puede prestar sus servicios de manera independiente, lo que no obsta para que, en el marco de la Ley 50 de 1990, pueda existir un contrato laboral, con todos los derechos que prevé el Código Sustantivo del Trabajo".</i>
Superintendencia de sociedades 220-101042 mayo 18 de 2017	<i>"La ley no establece una manera predeterminada a través de la cual las sociedades deban vincular a los revisores fiscales, por lo que puede hacerse indistintamente y según convenga a ambas partes, bien a través de un contrato laboral o de manera independiente por prestación de servicios, donde a ellos les correspondería el pago de la seguridad social.</i> <i>(...) Así las cosas, toda vinculación del revisor fiscal con la sociedad no lo convierte necesariamente en empleado de esta, ya que puede prestar sus servicios de manera independiente, lo que no obsta para que, en el marco de la Ley 50 de 1990, pueda existir un contrato laboral, con todos los derechos que prevé el Código Sustantivo del Trabajo".</i>
CTCP 2007-0023 Marzo 5 de 2007	<i>"1. En aquellos casos en que el revisor fiscal sea una persona natural, su vinculación puede hacerse mediante contrato de trabajo, o mediante contrato de prestación de servicios profesionales, en el entendido de que el revisor fiscal es un órgano de control independiente de la administración del ente económico y tiene completa autonomía para el desempeño de sus funciones siempre en cumplimiento de las disposiciones legales que le sean aplicables. (...)</i> <i>Como bien se observa, el revisor fiscal en una sociedad responde solamente ante la asamblea o junta de socios, quienes lo eligen y fijan su remuneración; por tanto, cuando el revisor fiscal se vincula mediante</i>



Concepto	Resumen
	<i>contrato laboral, contrato del cual se predica como elemento esencial la subordinación continuada, ésta se entiende únicamente frente a los máximos directivos de la organización y no ante la administración.</i> <i>En consideración a que el revisor fiscal goza de completa autonomía para la realización y cumplimiento de sus funciones lo verdaderamente importante en su desempeño es la idoneidad profesional, que le permita adelantar su trabajo de forma independiente y objetiva, tal como lo establece la Ley 43 de 1990 en sus artículos 6, 8, 10, 35, 36, 37 y 70 respectivamente.</i> <i>En razón de lo anterior, se ratifica que para el ejercicio de la revisoría fiscal la forma de vinculación del Revisor Fiscal no limita el alcance de su trabajo, ya que no obstante presentarse el elemento de subordinación, ésta se entiende solo ante la asamblea o junta de socios de la entidad”.</i>
Superintendencia de sociedades Circular Externa 115-000011	<i>“Respecto al tipo de vinculación -contrato de trabajo o de prestación de servicios-, éste no modifica los objetivos, ni las características de la revisoría fiscal. Cualquiera que sea el vínculo adoptado, éste subsistirá hasta el vencimiento del período para el cual fue designado; o cuando el órgano competente acepte la renuncia presentada o decida su remoción, situación que puede verificarse en cualquier momento, aún antes de que se haya vencido el período para el cual fue designado. En conclusión, la vinculación laboral de un revisor fiscal puede hacerse a través de un contrato laboral con los requisitos que establece la Ley 50 de 1990, o por medio de un contrato para prestar sus servicios en forma independiente, según convengan las partes, pero en todo caso siempre debe constar por escrito como lo prevé la Ley 43 de 1990.</i> <i>Si bien es cierto, que el revisor fiscal puede ser vinculado a la sociedad mediante contrato de trabajo con el reconocimiento de todas las prestaciones señaladas en la ley, es claro que su relación y vínculo laboral, no deben interferir con el cabal cumplimiento de sus funciones señaladas en la ley o los estatutos, ni puede establecer relaciones de subordinación con los órganos de administración, pues su dependencia corresponde única y exclusivamente al máximo órgano social”.</i>
CTCP 2014-0100 Marzo 18 de 2014	<i>“Para la vinculación del revisor fiscal al ente económico que lo eligió, existen distintas modalidades de contratación, pues según las disposiciones vigentes hay completa libertad para los contratantes en esta materia, no existiendo ningún impedimento legal para ello. Por tanto, la vinculación puede hacerse mediante contrato de trabajo (en tratándose de personas naturales), o mediante contrato de prestación de servicios profesionales independientes, tal sea la conveniencia de las partes. Esta última forma es aplicable para las personas naturales y las personas jurídicas”</i>
CTCP 2017-0335 Octubre 9 de 2017	<i>(...) “la vinculación laboral del revisor fiscal bien puede llevarse a cabo a través de un contrato de trabajo laboral o un contrato de prestación de servicios, entre otros mecanismos, siempre que así lo acordaran las partes contratantes y constara por escrito, como lo establece el articulado antes citado.</i> <i>Sin embargo, independientemente de la modalidad en que el revisor fiscal sea contratado, su continuidad o destitución dependen del máximo órgano de dirección de la Sociedad y tampoco puede verse afectada su independencia y objetividad, las cuales son fundamentales para el cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio y en los estatutos de la Sociedad”.</i>



Ministerio de trabajo y seguridad social 11EE2019120001516 Febrero 22 de 2019	<i>"En atención a su consulta las normas de derecho laboral no restringen ni prohíben la vinculación laboral de quien efectúa la revisoría fiscal. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, en la sentencia del 15 de noviembre de 2017 (ID: 591992, número de proceso: 57584, número de providencia: SL19843-2017) consideró que:</i> <i>"Es necesario decir, al respecto, que de la lectura de los artículos 203 a 217 de Código de Comercio y el parágrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, que obligan a las empresas a contar de manera obligatoria como un revisor fiscal, es dable entender que los mismos no fungen como asesores económicos de una empresa, como es el caso de los contadores públicos, sino que se presentan como garantes del Estado y particularmente de los socios o accionistas o asociados de una persona jurídica, en la inspección y vigilancia de la actividad societaria para el cumplimiento de las normas legales y estatutarias en los manejos contables (...)"</i> <i>En consecuencia, el tipo de vinculación dependerá de lo que establezcan los estatutos de la correspondiente persona jurídica que requiera de la revisoría fiscal. Ejercicio que estará subordinado al máximo órgano de gobierno del correspondiente ente jurídico"</i>

Comentario de autores, respecto de la relación laboral del revisor fiscal

El profesor Hernando Bermúdez Gómez en la Contrapartida No 2847⁴⁷ de junio 19 de 2017, expresó lo siguiente:

"Solo es viable un contrato de trabajo que establezca que, para todos los efectos, el revisor fiscal dependerá únicamente de la asamblea o junta de socios. No se puede estar subordinado al representante legal, ni a otro funcionario de la entidad. Ahora bien: los contratos son para cumplirlos.

En la práctica se observará rápidamente que el carácter de trabajador crea miles de problemas para mantener la independencia necesaria. Como esta no es una cuestión que deba juzgarse en un plano abstracto, sino en lo concreto, a través de pruebas, un contador debería saber que por lo general será fácil establecer si ha perdido independencia por ser un trabajador o empleado"

Posteriormente la contrapartida 3722⁴⁸ de agosto 6 de 2018, el profesor Bermúdez menciona lo siguiente:

"Hemos sostenido que la independencia del auditor no admite la subordinación laboral. No puede admitirse que se acuda a un contrato laboral, pero que en desarrollo de este no se ejerza una continuada

subordinación, no se den órdenes sobre el modo de hacer el trabajo, no se indique cuándo debe realizarse el trabajo, no se determine la dedicación del contador, no se sujete al revisor a los distintos reglamentos de la empresa. Si así fuera, en la realidad no habría subordinación y, consecuentemente, tampoco habría contrato de trabajo. ¿Cómo es una subordinación bien entendida?

Uno de los mayores problemas de los revisores fiscales colombianos surge que los dueños sean al mismo tiempo administradores. En la práctica esto implica que la vigilancia no se ejerce sobre ellos, sino debajo de ellos. Un contrato laboral facilita que el dueño administrador fije límites al revisor.

En ese mismo orden de ideas, vemos como peligroso tener un solo cliente, como suele suceder con quien se contrata laboralmente por tiempo completo. Además de la subordinación respecto de la tarea, habrá dependencia financiera"



**Comparación entre una relación laboral
y una por prestación de servicios**

Tomando como referencia el Código Sustantivo del Trabajo y las normas sobre

contrato de prestación de servicios establecidos en la normatividad legal, algunas de las diferencias entre ambas modalidades contractuales incluyen lo siguiente:

Tema	Contrato laboral	Contrato bajo otras condiciones
Definición	"Contrato de trabajo es aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona, natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración ⁴⁹ ".	"Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas ⁵⁰ ".
Elemento esencial del contrato	"1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales: a) La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo; b) La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. (...); y c) Un salario como retribución del servicio. 2. Una vez reunidos los tres elementos de que trata este artículo, se entiende que existe contrato de trabajo (...) ⁵¹ ".	Cuando no se cumplan las condiciones para que el contrato se denomine como contrato laboral, este pertenecerá al escenario civil o comercial.
Forma contractual	"(...) puede ser verbal o escrito ⁵² ; (...)"	"los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito ⁵³ "
Duración	"(...) puede celebrarse por tiempo determinado, por el tiempo que dure la realización de una obra o labor determinada, por tiempo indefinido o para ejecutar un trabajo ocasional, accidental o transitorio ⁵⁴ ".	"En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones



		presentes en la reunión ⁵⁵ ".

Tema	Contrato laboral	Contrato bajo otras condiciones
Periodo de prueba	"El período de prueba no puede exceder de dos (2) meses. En los contratos de trabajo a término fijo, cuya duración sea inferior a un (1) año el período de prueba no podrá ser superior a la quinta parte del término inicialmente pactado para el respectivo contrato, sin que pueda exceder de dos meses ⁵⁶ ".	No aplica.
Remuneración	A través del salario (art. 127 del CST), remuneración del trabajo nocturno y suplementario (art. 168 del CST), dominical y festivo (art. 173 y 177 del CST), vacaciones (art. 187 del CST) y demás prestaciones sociales.	Deberá ser pactada, "El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y su responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio ⁵⁷ ".

Inconvenientes al prestar los servicios de revisoría fiscal con la modalidad de contrato laboral.

Aunque no existen normas legales que prohíban que un revisor fiscal suscriba un contrato de trabajo con la entidad en la que presta los servicios, si uno de los elementos del contrato de trabajo es la subordinación, esto impediría que el Revisor Fiscal cumpliera los principios de independencia, que son requeridos en las normas profesionales, y se configuraría una amenaza para la cual podrían no existir salvaguardas.

Un resumen de los inconvenientes que podrían presentarse al prestar los servicios de revisoría fiscal mediante un contrato laboral son los siguientes:

- En la relación contractual entre el revisor fiscal y la entidad auditada, no puede existir dependencia o subordinación por

parte del contratante, por lo que se incumpliría uno de los tres elementos sustanciales del contrato de trabajo.

- El artículo 204 del Código de Comercio menciona la forma como se elige el revisor fiscal, y difiere de la establecida en el contrato de trabajo, porque la elección del mismo se realiza por parte de los socios, accionistas, o comanditarios, y no necesariamente de una elección del representante legal de la entidad.
- El artículo 206 del Código de Comercio menciona que el periodo del revisor fiscal es: "En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión". Lo anterior difiere del contrato laboral, donde puede ser indefinido o a



- término fijo, y no puede ser removido en cualquier tiempo, a menos que exista una indemnización.
- El artículo 207 del Código de Comercio, establece las funciones del revisor fiscal, las cuales no pueden ser negociadas con el representante legal por tratarse de requerimiento legales.

Normas profesionales que tratan el tema del contenido del acuerdo sobre términos del encargo de auditoría

La NIA 210 incorporada en el anexo 4º del DUR 2420 de 2015, establece que el acuerdo de los términos del encargo de auditoría deberá contener, entre otras cosas, lo siguiente⁵⁸:

- La definición del alcance, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera;
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA;
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo;
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas;
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto;

- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros;
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación;
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Respuesta al consultante

En conclusión, una entidad podrá contratar los servicios de un contador público actuando como revisor fiscal mediante un contrato laboral, porque no existe norma legal que lo impida, sin embargo en caso de firmarse un contrato laboral no se cumple la esencia del mismo, establecida en el código sustantivo de trabajo, al no existir una "*continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato*"⁵⁹.

Por otro lado, el revisor fiscal deberá observar si el mantener una relación laboral con su cliente representa una amenaza como lo establecen los párrafos 200.4 al 200.8, la sección 290 sobre independencia, y la sección 220 sobre conflictos de intereses del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

Por las razones anteriores, este Consejo recomienda (pero no obliga) establecer un acuerdo escrito entre el cliente y el revisor fiscal, diferente a un contrato laboral (...).



Contrato del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1070	(...) como contador público ejerzo el cargo de revisor fiscal en una copropiedad que está bajo el régimen de propiedad horizontal, ¿es de carácter legal que se me haga firmar un contrato de prestación de servicios profesionales?

RESPUESTA

(...) El representante legal de la propiedad horizontal puede solicitar al revisor fiscal firmar un contrato de prestación de servicios, sin que ello implique que esté infringiendo norma alguna, es un tema de carácter contractual.

A continuación, se relacionan conceptos al respecto:

Concepto	Resumen
Superintendencia de sociedades 220-101042 mayo 18 de 2017	<i>"La ley no establece una manera predeterminada a través de la cual las sociedades deban vincular a los revisores fiscales, por lo que puede hacerse indistintamente y según convenga a ambas partes, bien a través de un contrato laboral o de manera independiente por prestación de servicios, donde a ellos les correspondería el pago de la seguridad social. (...)</i> <i>Así las cosas, toda vinculación del revisor fiscal con la sociedad no lo convierte necesariamente en empleado de la misma, ya que puede prestar sus servicios de manera independiente, lo que no obsta para que, en el marco de la Ley 50 de 1990, pueda existir un contrato laboral, con todos los derechos que prevé el Código Sustantivo del Trabajo".</i>
CTCP 2017-0335 Octubre 9 de 2017	<i>(...) "la vinculación laboral del revisor fiscal bien puede llevarse a cabo a través de un contrato de trabajo laboral o un contrato de prestación de servicios, entre otros mecanismos, siempre que así lo acordaran las partes contratantes y constara por escrito, como lo establece el articulado antes citado.</i> <i>Sin embargo, independientemente de la modalidad en que el revisor fiscal sea contratado, su continuidad o destitución dependen del máximo órgano de dirección de la Sociedad y tampoco puede verse afectada su independencia y objetividad, las cuales son fundamentales para el cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio y en los estatutos de la Sociedad".</i>

(...)



Contratos pendientes de ejecución

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0406	"(...) El estado colombiano para conseguir bienes y servicios para sus diferentes entidades lo hace por medio de la plataforma Colombia Compra Eficiente publicando el Acuerdo Marco de Precios. (...) En el Acuerdo Marco de Precios, la Cláusula 14 – Facturación y Pago, establece lo siguiente: <i>"El proveedor debe facturar una vez cuente con los documentos necesarios para iniciar el proceso de matrícula y presentar las facturas en la dirección indicada para el efecto por la Entidad Compradora y publicarla una copia en la Tienda Virtual del Estado Colombiano..."</i> (...) ¿la empresa vendedora está obligada a emitir factura de venta o se debe emitir otro tipo de documento para realizar el cobro del mantenimiento preventivo, teniendo en cuenta que dicho servicio se prestará en el futuro (...), lo cual conlleva a que se registre como un ingreso diferido, pero que en aras de cumplir con lo pactado se emitiría la factura de venta pero estaría en contravía de las normas que rigen la contabilidad? (...)"

RESPUESTA

(...) En cuanto al reconocimiento del ingreso, debemos tener en cuenta lo establecido en la Sección 23 (...) y de manera particular sus párrafos 23.14 al 23.16, los cuales enuncian:

"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 cumplen 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. (...)

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables. (...)"

(...) Por tanto, para efectos contables se debe cumplir el principio de reconocimiento del ingreso para la afectación en el estado de resultados, de lo contrario al no existir la prestación del servicio y al haber recibido la factura correspondiente, no genera registro contable alguno, por cuanto el servicio no ha sido prestado, esto sólo conllevaría a que la entidad refleje un pasivo contingente, el cual requiere revelación en las notas a los estados financieros.



Esto ratifica los requerimientos contenidos en la Ley 1314 de 2009, donde se separan los temas contables de los temas fiscales, por lo cual, en el caso planteado, el hecho de recibir la factura es un tema que originará efectos fiscales, pero no contables.(...)



Control de Cambios en las Políticas Contables

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0886	<i>(...) existe alguna ley o norma que exija tener un control de cambio en las políticas de cambio, ya sea por incluir nuevas o cambios en las ya establecidas. "</i>

RESPUESTA

(...) la administración (...) deberá tener en cuenta que el objetivo de los estados financieros es *"suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios (...)"*⁶⁰.

(...) los estados financieros deben presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo, lo que ocurre cuando existe *"representación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como otros sucesos y condiciones"*⁶¹ aplicando los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, (...).

(...) al elaborar estados financieros la administración, junto con el contador, que bajo su responsabilidad se elaboraron los mismos, realizarán una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de las NIIF⁶², por lo que para lograrlo se requiere lo siguiente⁶³:

- Que se seleccionen las políticas contables, lo cual incluye políticas contables que se han modificado por cambios en las normas (...), o por cambios voluntarios que suministren información fiable y más relevante sobre la presentación de la información financiera⁶⁴;
- Que se presente información que incluya las políticas contables, de una forma relevante, fiable, comparable y comprensible; y
- Que suministre información adicional, si los requerimientos de las NIIF resultan insuficientes para que los usuarios de la información comprendan el impacto de

determinadas transacciones, sucesos o condiciones

(...) un buen administrador debe mantener actualizadas las políticas contables que sirven de base para la elaboración de la información financiera, lo que incluye adoptar los cambios en las mismas, cuando una disposición es emitida.

Respecto del manual de políticas contables, debe tenerse en cuenta:

- Las políticas contables bajo NIIF deben ser elaboradas y aprobadas por la máxima autoridad de la administración de la compañía (gerente o la junta directiva) o a quienes esta delegue (gerencia financiera, departamento de contabilidad), pero NO requieren de un acta de asamblea de accionistas o de junta de socios para su aprobación (concepto CTCP 2018-0685);
- El no tener documentadas las políticas contables, no necesariamente constituye un error material siempre que las mismas se hayan aplicado de conformidad con las normas de información financiera vigentes en Colombia. (...) si las políticas contables se encuentran documentadas pero no se aplican de manera adecuada (...), podría ocasionar riesgos de incorrección material que podrían generar un dictamen con opinión modificada siempre que el Revisor Fiscal concluya que *"sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto, no están libres de incorrección material"* (NIA 700.17), (concepto CTCP 2019-0824). (...)

⁶⁰ Tomado del párrafo 9 de NIC 1, (...).

⁶¹ Tomado del párrafo 15 de NIC 1, (...)

⁶² Tomado del párrafo 16 de NIC 1, (...)

⁶³ Ver párrafo 17 de la NIC 1

⁶⁴ Para mayor información consultar los párrafos 14 y siguientes de la NIC 8.



Corrección de errores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0901	<i>(...) A que cuenta se debe registrar una corrección de una contabilización que se realizó en el año 2018, por error se registró en la cuenta del ingreso, pero no era un ingreso, sino unos recursos que un municipio transfirió por concepto de préstamo. Lo anterior teniendo en cuenta que en el año 2018 se afectó un ingreso el cual lógicamente arrojó una utilidad en el estado de resultados. ¿Cómo subsanar dicho error en el año 2019? teniendo en cuenta que se trata de una entidad del sector público.</i> <i>Existen unas contingencias que deben ser contabilizadas, ¿está bien si se llevan a un diferido y se van amortizando al gasto? o cual es la manera adecuada como se deben de contabilizar, teniendo en cuenta que se trata de una empresa del sector público. "</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a las preguntas del peticionario, a continuación nos referimos a cada una:

¿En qué cuenta se debe registrar una corrección de una contabilización que se realizó en el año 2018, por error se registró en la cuenta del ingreso, pero no era un ingreso, sino unos recursos que un municipio transfirió por concepto de préstamo? Lo anterior teniendo en cuenta que en el año 2018 se afectó un ingreso el cual lógicamente arrojó una utilidad en el estado de resultados. ¿Cómo subsanar dicho error en el año 2019? teniendo en cuenta que se trata de una entidad del sector público.

Los marcos técnicos normativos incorporados en el Decreto Único Reglamentario –DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo modifican, adicionen o sustituyan, contienen las directrices que se deben aplicar al momento de realizar las correcciones de errores.

Tratándose de una entidad que aplica el anexo 1 (NIIF completas), las directrices son las establecidas en la NIC 8; si se trata de una entidad del Grupo 2 (NIIF para las Pymes), se aplicará lo establecido en la sección 10 del anexo 2 del DUR 2420 de 2015.

En el caso de que se trate de una entidad que aplica alguno de los marcos técnicos expedidos por la Contaduría General de la Nación, las directrices para la corrección de

errores serán las establecidas en los marcos técnicos emitidos por esta autoridad.

Al respecto los siguientes conceptos tratan un tema similar, y le recomendamos realizar su lectura: Conceptos 2018-0705, 2019-0540, 2019-0501, 2019-0533, 2019-0328, 2019-0183, 2019-0041, y en especial el 2018-0167 donde se expone un ejemplo sobre corrección de errores.

Existen unas contingencias que deben ser contabilizadas, ¿está bien si se llevan a un diferido y se van amortizando al gasto? o cual es la manera adecuada como se deben de contabilizar, teniendo en cuenta que se trata de una empresa del sector público.

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre inquietudes relacionadas con la aplicación de los marcos de información financiera expedidos por la Contaduría General de la Nación, por cuanto nuestras orientaciones solo son aplicables para entidades que apliquen alguno de los anexos del DUR 2420 de 2015.

En caso de que la entidad aplique alguno de los marcos de información financiera de entidades del sector privado, la NIC 37, que se incorpora en el anexo 1 del DUR 2420 de 2015, o la sección 21 del anexo 2, contienen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de provisiones y contingencias en entidades clasificadas en los grupos 1 o 2 respectivamente (...).



Corrección de errores en estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0968	<i>(...) Durante una investigación Administrativa realizada por la Superintendencia de Sociedades encontró las siguientes Irregularidades:</i> <i>Que los estados financieros correspondientes a los años 2.010, 2.011, 2.012, 2.013, 2.014, y 2.015 no fueron aprobados por la Asamblea General de Accionistas</i> <i>Que los Estados Financieros de la Sociedad no representaban la situación real de la sociedad como quiera que el 90.56% de los Activos representados en las cuentas inventarios y gastos diferidos eran inexistentes, (...)</i> <i>De acuerdo con lo anterior la SuperSociedades ordenó lo siguiente:</i> <i>Que se presente a la Asamblea General de Accionistas los Estados Financieros que no habían sido aprobados correspondientes a los años 2.013, 2.014 y 2.015</i> <i>(...) Como se observa las ordenes de la SuperSociedades estaban encaminadas a la aprobación de los Estados financieros desde el año 2.013 hasta el año 2.016 y que se realizaran las correcciones de las cuentas Inventarios y Activos diferidos que representaban el 90.56% de los Activos.</i> <i>(...) ¿es posible aprobar unos estados financieros anteriores (2.013, 2.014 y 2.015) sabiendo que las cuentas que representaban el 90.56% de los Activos estaban mal contabilizadas o por el contrario el deber ser es primero corregir los Estados Financieros retrospectivamente desde el año 2.012 (año en se presentaron las Irregulares) (...)?"</i>

RESPUESTA

(...) Es preciso indicar que el planteamiento indicado en la consulta "En los años 2017 y 2018, se realizó estimación de ingresos de los cuales una parte por diferentes temas ya no se van a realizar.", no es una práctica adecuada bajo los nuevos marcos técnicos normativos, por cuanto el reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios se tiene que realizar considerando los siguientes aspectos, de acuerdo con el anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece:

"23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el

importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

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 cumplen 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.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables."

Por lo anteriormente mencionado, no es apropiado efectuar estimación de ingresos sin la aplicación de cada uno de los requerimientos enunciados anteriormente. Por ello el reconocimiento de ingresos con base en estimaciones se considera un error y, por lo tanto, la Entidad deberá aplicar los requerimientos contenidos en la sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables:

"Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados

financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

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

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

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

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)." Subrayado fuera de texto.

Por tanto, la entidad efectuará la corrección del error en el periodo en el cual se haya identificado, en caso de que el ajuste sea material, la entidad procederá a efectuar la reexpresión de los estados financieros (...)



Corrección de errores – presentación de estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0224	<i>(...) solicitar asesoría acerca de la forma en la que un Contador Público puede hacer una salvedad a los estados financieros que firma, para salvar su responsabilidad cuando no estuvo vinculado al proceso contable durante el periodo que está firmando."</i>

RESPUESTA

(...) Es importante aclarar, respecto a la consulta planteada por la consultante, en nuestra opinión, que el contador público podrá firmar con salvedad únicamente en calidad de revisor fiscal. (...)

En caso de que el contador público detecte errores contables deberá aplicar los lineamientos normativos establecidos para tal fin, contenidos en la sección 10 – Políticas, estimaciones y errores contables, del anexo 2, del Decreto 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionan, modifiquen o sustituyan.

Cuando se trate de un error contable, debe observarse si dicho error es material o si no es material (inmaterial); de tratarse de un error inmaterial, este debe corregirse en el periodo en el cual se detectó afectando las ganancias acumuladas; pero de tratarse de un error material, debe efectuarse el ajuste y además realizar una reexpresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

La corrección de errores afectará el resultado acumulado (también conocido como ganancias retenidas, resultados de ejercicios anteriores, ganancias y pérdida acumuladas, entre otros), de conformidad con lo expresado por los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES:

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

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

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos

iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)".

Sugerimos a la peticionaria, revisar la consulta 2018-0705 (...).

La responsabilidad de los estados financieros se establece el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 así:

"Estados financieros certificados. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. (...)."

Por lo anterior, la administración es responsable, junto con el contador público, de la preparación y presentación de los estados financieros, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada y la información suministrada por el consultante, el contador público deberá evaluar las posibles amenazas que puedan afectar el cumplimiento y adecuada aplicación de los principios contables.

Por ello podrá establecer salvaguardas que le permita eliminar o reducir a un nivel aceptable dichas amenazas, por ejemplo, en un informe adjunto a la certificación de los estados financieros.

No sería adecuado firmar como Contador Público el estado financiero con salvedades, dado que esto le corresponde al Revisor Fiscal. (...)



Consolidación de estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0862	<i>(...) Se constituyó una (...) (S.A.S.). Posteriormente se transfirieron la totalidad de las acciones de la sociedad colombiana a una sociedad extranjera (...). (...) 5. ¿En este caso teniendo en cuenta que la sociedad matriz esta domiciliada en Alemania, la sociedad colombiana tiene la obligación de presentar estados financieros consolidados? ¿Por qué? ¿Qué plazo tiene para hacerlo? ¿Dónde se presentan? ¿Qué procedimiento o lineamiento debe seguir?"</i>

RESPUESTA

(...) los responsables de los estados financieros deberán establecer si la matriz domiciliada en Alemania está obligada a elaborar estados financieros conforme a los requerimientos legales (...).

(...) el procedimiento de consolidación se aplicará cuando la entidad tenga el control, esto es, la mayoría del poder de voto, lo cual es distinto del porcentaje de participación.

En este caso, le recomendamos revisar la guía de aplicación de la NIIF 10, la cual le permitirá obtener una mejor comprensión del concepto de control, y de cuando una entidad tiene la obligación de elaborar estados financieros consolidados.

Adicionalmente le recomendamos revisar el capítulo V de la Ley 222 de 1995, que establece directrices sobre matrices y

subordinadas, particularmente lo señalado en los art. 26, 27 y 30.

En línea con lo anterior, ya sea que la entidad aplique el marco técnico del Grupo 1 o del Grupo 2, que forman parte de los anexos 1 o 2 del DUR 2420 de 2015, en estos marcos técnicos se incluyen lineamientos para establecer políticas para la contabilización de inversiones en subsidiarias (entidades controladas), asociadas (entidades en las cuales el inversor tiene influencia significativa), negocios conjuntos (entidades en las que los partícipes tienen control conjunto), o para la contabilización e instrumentos financieros no clasificados como inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos.

En el cuadro siguiente, incluimos un resumen de las normas que serían aplicables:

Descripción	NIIF para las Pymes	NIIF completas
Inversiones en subsidiarias (entidades controladas)	Sección 9	NIIF 10
Inversiones en Asociadas	Sección 14	NIC 28
Participaciones en negocios conjuntos	Sección 15	NIIF 11
Participaciones en operaciones conjuntas		
Instrumentos Financieros	Sección 11	NIIF 9

En conclusión, una entidad estará obligada a elaborar estados financieros consolidados, de la matriz y todas las entidades controladas (por ejemplo subsidiarias y entidades estructuradas controladas), esto es, entidades en las que se posee la mayoría del poder de voto, dando cumplimiento a las directrices establecidas en el marco de

información financiera que le sea aplicable, y observando las disposiciones de carácter especial que sean emitidas por las autoridades de inspección, vigilancia y control, tales temas como formatos, plazos, lugar de presentación, etc. (...)



Consolidación Estados Financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0938	<i>(...) solicito su colaboración, para que me ayuden a determinar los requisitos legales bajo normas internacionales para pymes y Código de Comercio para la consolidación de estados financieros así:</i> <i>Si la empresa A es accionista de la empresa B, ¿cuáles son los requisitos legales que se deben cumplir para que la empresa A esté obligada a realizar la consolidación de estados financieros, (...)?</i> <i>Así mismo, si en los resultados del periodo, la empresa B genera pérdidas, ¿cuáles consideraciones debe tener la empresa A para reflejar en los estados financieros los resultados de B ya sea que este o no obligada a consolidar estados financieros?</i> <i>¿Qué implicación tendría en los reportes de información financiera para la empresa A, si los accionistas personas naturales de esta compañía son los mismos accionistas de la empresa B?"</i>

RESPUESTA

(...) Las directrices para la consolidación de los estados financieros de una entidad que aplica el anexo 2 del Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015, y sus modificatorios, son las contenidas en la sección 9 de la NIIF para las Pymes.

La forma de reconocer las utilidades o pérdidas de la entidad en que se invierte, depende del método que haya sido aplicado en la elaboración de los estados financieros separados y/o consolidados, por ejemplo:

a) cuando se aplica el método de integración global (consolidación) las utilidades o pérdidas quedan incorporadas en los estados financieros consolidados de la entidad, distribuyéndose estas entre las participaciones controladoras y no controladoras;

b) cuando se aplica el método de la participación (estados financieros separados), el importe inicial de la inversión, que es registrado por su costo, se incrementa

o disminuye, por los cambios patrimoniales ocurridos con posterioridad a la fecha de adquisición.

En el caso de las pérdidas de la entidad en que se invierte el importe de ellas puede estar limitado a cero, cuando la entidad inversora no asume responsabilidades adicionales frente a las pérdidas.

Respecto de la pregunta c), se elaborarán estados financieros consolidados siempre que exista una relación controladora-subsidiaria, es decir, la existencia de una participación de la controladora, que le permite a ella tener el control sobre la otra entidad (subsidiaria o entidad estructurada).

En el caso en que no exista una relación controladora-subsidiaria, se podrían elaborar estados financieros combinados, tal como es requerido por la sección 9 de la NIIF para las Pymes y en otras normas legales, como en el caso de los requerimientos del código de comercio sobre grupos empresariales (...)



Costos de producción

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1124	(...) Los Planes Únicos de Cuentas (PUCs) siempre contemplaron el manejo de la cuenta 7 – costos de producción a la cual se cargaban todos los costos directos e indirectos de producción (...). Algunas entidades cerraban esta cuenta mensualmente, (...), cargándola a la cuenta 6 – costo de ventas. (...) Su descripción indicaba que dicho cierre y traslado debía hacerse en forma mensual, (...) y hacían el cierre y traslado al costo de ventas (...). (...) Lo planteado anteriormente nos genera los siguientes interrogantes: ¿Una entidad que opere el sistema o subsistema de contabilidad de costos de producción o de transformación requiere manejar y acumular todos sus elementos de sus costos directos e indirectos incurridos en una cuenta fuera de los inventarios del activo denominada y con codificación separada “costos de producción”? ¿Una entidad que opere el sistema o subsistema de contabilidad de costos de producción o de transformación puede manejar y acumular todos sus elementos de sus costos directos e indirectos incurridos directamente en las cuentas de inventarios (...) y de resultados (...) omitiendo la cuenta separada costos de producción?

RESPUESTA

(...) Con la entrada en vigor de las Normas de Información Financiera en Colombia, quedó derogado el Decreto 2650 de 1993 que establecía el PUC para comerciantes al cual hace referencia el consultante, y por tanto, cada entidad establece su propia codificación de cuentas para efectos del registro contable.

En razón a lo anterior, la entidad que utilice un sistema de costos de producción (transformación) deberá determinar lo siguiente:

- Una o varias técnicas de medición de costos, de acuerdo con el producto elaborado, el cual puede ser un método basado en costos reales (históricos), un método basado en costos estándar o un método para minoristas basado en el margen bruto de comercialización (retail);
- Una o varias fórmulas de cálculos del costo (con restricciones) basados en identificación específica (proyectos específicos), primeras en entrar primeras en salir (FIFO) o el costo promedio;
- La metodología para costear los diferentes productos o servicios ofrecidos, lo cual implicará la adopción de procedimientos de costeo, de plan de

cuentas a utilizarse y en general todo lo relacionado con la contabilidad de costos, la cual no es reglamentada a través del DUR 2420 de 2015.

De acuerdo con lo anterior, será la entidad la responsable de determinar si utiliza una cuenta denominada costos de producción, la cual se traslada posteriormente al costo de ventas o al inventario, según corresponda, o si acumula todos sus costos en una cuenta del inventario denominada costos de productos en proceso, y luego transfiere los mismos a la cuenta costos de ventas o inventarios.

Es importante resaltar que los “*catálogos de cuentas*” emitidos por las entidades de inspección, vigilancia y control, son únicamente con el propósito de reporte de información a este tipo de entidades, y sus requerimientos, y podrían diferir de la unidad de cuenta y criterios de clasificación y agregación aplicados para el reconocimiento, medición, presentación y revelación en los estados financieros.

Un mayor detalle, sobre los criterios de presentación y revelación se puede observar en el capítulo 7 del nuevo marco conceptual de las NIIF plenas. (...)



Costos de rehabilitación ambiental

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1010	<i>(...) Consulta acerca del tratamiento contable para costos de rehabilitación ambiental en bienes inmuebles transferidos de propiedades, planta y equipo a propiedades de inversión (...)</i> <i>La empresa tiene unos inmuebles los cuales se usaban para la producción y su uso administrativo, en el presente año la compañía decidió cesar las operaciones en estos inmuebles (...) En el proceso de cierre de esta planta se encontró que se debe realizar un plan de remediación ambiental (trabajos en el subsuelo, vertimientos y otros, los cuales son costos significativos) esto para mantener el valor esperado de venta del inmueble y no desvalorizar la inversión.</i> <i>(...) Inquietud: A la fecha, los costos asociados al plan de remediación son estimados y no hay certeza de que estos sean los costos reales.</i> <i>Al cierre de los estados financieros del presente periodo, ¿debemos reconocer en los estados financieros estos costos por desmantelamiento? o ¿debemos revelarlos en las notas a los estados financieros?</i> <i>(...) ¿estos costos de remediación podrían ser tratados como mayor valor de las propiedades planta y equipo antes de su transferencia a propiedades de inversión? o ¿al transferir estos inmuebles de propiedad planta y equipo a propiedades de inversión, los costos de remediación se podrían llevar como mayor costo de las inversiones inmobiliarias? o ¿estos costos de remediación se deben provisionar afectando los resultados del periodo actual? (...) estos planes de remediación son necesarios para mantener el valor de venta esperado del inmueble, (...)”.</i>

RESPUESTA

(...) dependiendo de la materialidad de la provisión generada para efectos del desmantelamiento y rehabilitación, se podría considerar una reexpresión de los estados financieros, desde el momento en que se inició el proyecto, como lo establece la NIC 8 (...). Todos los costos que se incurran en la remediación del terreno deben ser cargados al gasto.

No obstante lo anterior, deberá tenerse en cuenta que el mantener un elemento de propiedad, planta y equipo para la venta que no cumple las condiciones para clasificarse como un “activo no corriente mantenido para la venta”, no genera que esta deba clasificarse como propiedad de inversión, por lo tanto, esta deberá mantenerse como un elemento de propiedad, planta y equipo. Tratándose de un costo de rehabilitación, debe separarse dos cosas:

Se genera una provisión, cuando la entidad tiene una obligación presente, es probable que tenga que desprenderse de recursos económicos para satisfacerla y se puede realizar una estimación fiable de la misma (NIC 37 párrafo 14); por lo que debe existir una obligación legal o contractual de realizar dichas adecuaciones o “planes de remediación” el cual viene exigido por la legislación, o se convierta en una obligación implícita ante un tercero (NIC 37 párrafo 17)

No se genera una provisión cuando la obligación de realizar el arreglo o “plan de remediación” se trata de una mejora del predio no obligada por la legislación o contractualmente ante un tercero, sino que corresponde con una inversión necesaria para ser vendida más fácilmente.



En este caso no existiría obligación de generar una provisión, ni una nota de revelación en la información financiera,

debido que no existe una obligación de incurrir en un desembolso relacionado con un tercero. (...)



Costos por préstamos en constructoras

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0606	<i>Nuestra empresa dedicada a la construcción de vivienda de interés social clasificada en el grupo 2 de NIIF para PYMES, celebra contrato de administración inmobiliaria con una Fiduciaria, quien aduciendo la Circular 30 de 2017 emitida por la Superintendencia Financiera, se clasifica como Grupo 3, e indica que la Constructora debe reportar los costos por préstamos capitalizados atendiendo al manual de políticas contables de la Fiduciaria.</i> <i>¿Debemos Reportar la información de acuerdo con los requerimientos de la Fiduciaria y ajustar nuestra información contable interna de acuerdo con los requerimientos de costos por préstamos en NIIF PYMES, donde se indica que las entidades que pertenecen al Grupo 2 deben reconocer todos los costos por préstamos como un gasto en el periodo en el que se incurren?</i>

RESPUESTA

(...) Transacciones realizadas a través de patrimonios autónomos

Cuando una operación se realiza a través de un patrimonio autónomo, esta deberá incorporarse en la información financiera de la entidad, incluyendo los activos que controla y los pasivos en que incurre, así como los gastos y costos en los que incurre y su participación en los ingresos por venta de bienes o servicios originados por la operación (ver párrafo 15.5 de la NIIF para las PYMES).

Por lo anterior deben considerarse las políticas contables de cada partícipe, y realizar los ajustes correspondientes en la contabilidad del partícipe o de la entidad que realiza la operación a través del patrimonio autónomo.

Tratamiento de los costos de préstamos en entidad que utilizan la NIIF para las PYMES

Respecto de los costos por préstamos, la entidad deberá aplicar la sección 25 de la

NIIF para las PYMES, Costos por préstamos, y por lo tanto de acuerdo con el párrafo 25.2 de esta sección, no procede la capitalización de los costos de préstamos y se deben reconocer en resultados del periodo, de acuerdo con lo siguiente:

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.

En conclusión, si la constructora para efectos de aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera está clasificada en el Grupo 2, deberá reconocer la totalidad de los costos de los préstamos, como un gasto en el estado de resultado integral del periodo, el cual puede denominarse como “*gastos financieros*” de forma diferente a los gastos de la operación de la entidad. (...).



Cuentas por cobrar a vinculados

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-205	<i>(...) Una compañía subsidiaria que pertenece a un grupo empresarial, realizó préstamos en efectivo con contrato de crédito a título gratuito a su matriz, por un plazo de 5 años. ¿Qué manejo se debe dar a esta cuenta por cobrar, si cumplido el plazo, la compañía matriz no realizó ningún pago y teniendo en cuenta el tipo de contrato tampoco paga intereses?</i>

RESPUESTA

El CTCP ha mencionado lo siguiente respecto de préstamos y cuentas por cobrar con vinculadas:

Concepto	Descripción
2016-0301	En un préstamo realizado entre la entidad y sus accionistas o socios cuyas condiciones no se encuentren definidas, como, por ejemplo: la fecha de reembolso, la tasa de interés y la forma de pago, la entidad debe tener en cuenta las condiciones contractuales de este préstamo para determinar si debe ser tratado como un activo o pasivo financiero o como un aporte de capital. <i>Para tal fin, se debe recordar que la no existencia de una fecha de vencimiento cierta no es un factor determinante para que una partida deje de ser reconocida como un pasivo, siempre que la entidad no pueda rechazar el pago para cancelarla.</i> En opinión de este Consejo, si la partida cumple las condiciones para reconocerse como pasivo y no se tienen vencimientos ciertos, debe registrarse a su valor nominal.
2014-0696	La NIC 24 y la sección 33 de la NIIF para PYMES, exigen que los estados financieros contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que la situación financiera y los resultados del período se vean afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo los compromisos con dichas partes. (...) Para cumplir estos requerimientos, las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo deben ser reveladas en los estados financieros. (...) Para tal fin, la entidad deberá tener en cuenta las condiciones contractuales de los préstamos para determinar si estos deben ser tratados como inversiones o aportes de capital o como activos o pasivos financieros. Para tal fin se tendrá en cuenta que la no existencia de una fecha de vencimiento cierta no es un factor determinante para que una partida deje de ser reconocida como un pasivo, siempre que la entidad no pueda rechazar el pago para cancelarla. Los instrumentos que incorporan una opción de venta a favor del tenedor del instrumento, dado que la entidad no puede rechazar el pago, son pasivos cuya cancelación exige el sacrificio de beneficios económicos. Dependiendo de los plazos y condiciones de los préstamos, de los hechos y circunstancias, de consideraciones costo beneficio o del marco técnico que resulte aplicable, el valor presente podría ser igual o inferior al valor nominal de la deuda. (...)



Concepto	Descripción
	Ahora bien, si los juicios realizados por la administración de la entidad, permiten concluir que dichas partidas deben ser reconocidas como activos o pasivos financieros, se deberá aplicar lo establecido para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los instrumentos financieros (NIIF9 o la sección 11 y 12 de la NIIF para Pymes). En este caso el valor presente de la partida se reconocerá como un activo o pasivo financiero y la diferencia entre el valor presente y el valor nominal del instrumento será reconocida como un componente del patrimonio y amortizada en los períodos futuros contra los ingresos o gastos financieros.

(...) el párrafo 33.1 de la NIIF para las PYMES, el objetivo de revelar las transacciones con partes relacionadas es *"para llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes"*.

Por lo anterior, se hace necesario presentar el saldo de la cuenta por cobrar directamente en el estado de situación financiera (como una cuenta por cobrar con partes relacionadas, en caso de ser material) y/o en las notas a los estados financieros en una sección especial denominada *"partes relacionadas"*.

Respecto de la medición, no es posible utilizar el costo amortizado cuando una transacción no tiene un interés pactado, ni tiene un plazo definido de pago, ni tiene unos flujos de efectivo contractualmente pactados, sino que el fondo de la transacción es un cruce de excedentes de efectivo entre las partes relacionadas.

Para efectos de deteriorar o no una partida de cuentas por cobrar con partes relacionadas, deberá observarse lo referido en la sección 11 de la NIIF para las PYMES donde se menciona que la evidencia objetiva de un indicador de deterioro (párrafo 11.22) generará la medición del importe recuperable de la cuenta por cobrar para establecer la existencia o no de una pérdida por deterioro, la cual corresponderá con *"la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (...) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa"* (párrafo 11.25 literal b).

Además de lo anterior, es necesario revelar en notas lo siguiente, respecto de dicha transacción:

- Declaración de las condiciones de la cuenta por cobrar donde se indique que no existe un flujo de efectivo contractualmente pactada, ni tasa de interés, ni tiempo estipulado de la devolución),
- El valor de la cuenta por cobrar,
- Los días de mora, en caso de haberse pactado plazo, o los días que han transcurrido desde que la cuenta por cobrar fue reconocida,
- Garantías entre las partes,
- Saldo de deterioro reconocido por las incertidumbres de la cuenta por cobrar y la partida del gasto afectada,
- Cobro de intereses, en caso de realizarse, y
- Cualquier otra información que permita aclarar la transacción.

El objetivo de revelar dichas partidas es mejorar la transparencia en la información financiera, de tal manera que no es recomendable dar una apariencia de transacción de mercado (préstamo a tasa de mercado y tiempo definido) a una cuenta por cobrar entre partes relacionadas la cual no fue realizada en términos de independencia mutua (párrafo 33.13, NIIF para las PYMES).

En conclusión, es responsabilidad de los administradores de una entidad, considerar todos los hechos y circunstancias, y toda la información disponible en la fecha de corte de los estados financieros, para determinar su adecuado tratamiento contable.

En algunos casos la información disponible permitiría concluir que dicha transacción debe ser reconocida como un activo o pasivo financiero. (...)



Cuotas extraordinarias en PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1041	(...) <i>Concepto sobre Registro contable de las Cuotas extraordinarias.</i> (...) <i>Somos un conjunto residencial que aplica lo indicado en la Ley 675 de 2001 (...)</i> <i>La copropiedad en sus estatutos dejo sentado que pueden realizar esta transacción de compra de acciones y acreencias.</i> <i>La copropiedad realizo la compra en el año 2016 donde se firmó el contrato de compraventa.</i> <i>La copropiedad realizo unas cuotas extraordinarias por parte de los copropietarios para poder pagar esta transacción, por esta parte es que nosotros queremos saber cómo se debe contabilizar.</i> <i>Cuestionamiento</i> (...) <i>a nuestro entender se debería reconocer de la siguiente manera la parte que es devolutiva a los copropietarios mantendría la calidad de pasivo según lo indicado en la sección 3 de NIIF para PYMES, mientras el dinero que fue utilizado para el pago del contrato de compraventa realizado debería reconocerse en el patrimonio porque no cumpliría con la calidad de pasivo.</i>

RESPUESTA

(...) En primer lugar es necesario informarle al consultante que el Documento de Orientación Técnica No 15 *Copropiedades de uso residencial o mixto* tiene como propósito orientar respecto del tratamiento contable de operaciones en una copropiedad relacionadas las operaciones propias de su administración, por ello las actividades relacionadas con inversión en otras sociedades, compra de acreencias o desarrollo de proyectos de construcción, no son incluidas en esta orientación.

Por ello, la copropiedad deberá evaluar si legalmente una copropiedad de uso

residencial está autorizada para desarrollar actividades comerciales como las descritas en su consulta, además de los efectos contables y fiscales que de ello se derivan.

Para el caso mencionado por el consultante, la copropiedad deberá desarrollar sus políticas contables teniendo en cuenta los criterios establecidos en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, o en la sección 24 de la NIIF para las PYMES *Subvenciones del Gobierno*, donde se especifica lo siguiente:

Criterio	NIC 20	Sección 24
<i>Cuota extraordinaria recibida para ser devuelta en un periodo posterior.</i>	<i>Corresponde con la definición de un pasivo, debido que se trata de un aporte reembolsable a los aportantes, de conformidad con la definición del pasivo.</i>	
<i>Cuota extraordinaria que será devuelta si no se cumple una condición.</i>	<i>Se reconocen inicialmente como un pasivo, y posteriormente como un ingreso, si se cumple la condición, o continúa como un pasivo si dicha condición no ha sido cumplida.</i>	



Criterio	NIC 20	Sección 24
<i>Cuota extraordinaria que no será devuelta y será utilizada para adquirir activos depreciables.</i>	<i>Se reconocen inicialmente como un pasivo, pero posteriormente se reconocen al ingreso en la medida que el gasto por depreciación del activo ha sido contabilizado (NIC 20.17).</i>	<i>Una cuota extraordinaria que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la cuota sean exigibles (24.2 literal a).</i>
<i>Cuota extraordinaria que no será devuelta y será utilizada para adquirir activos no depreciables (acciones de otra entidad).</i>	<i>Se reconocen inicialmente como un pasivo, posteriormente se reconocen al ingreso en la medida que se cumpla con la condición establecida por los aportantes (NIC 20.18).</i>	<i>Una cuota extraordinaria que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento (24.2 literal b).</i>
<i>Cuota extraordinaria que no será devuelta y será utilizada para cubrir gastos de la operación específicos.</i>	<i>Se reconocen inicialmente como un pasivo, pero posteriormente se reconocen al ingreso cuando, o en la medida, que el gasto específico ha sido cubierto (NIC 20.17).</i>	<i>Las cuotas extraordinarias recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo (24.2 literal c).</i>

En conclusión, si las disposiciones legales y reglamentarias permiten la compra de acciones y acreencias, y el desarrollo de contratos de construcción, y la formalización del contrato fuera posibles cuatro años después de haber sido suscrito, para su contabilización se deberían aplicar las directrices establecidas en la NIIF o las NIIF para las Pymes, así:

1. Las cuotas extraordinarias no sujetas a devolución a los aportantes, pero que tienen restricciones en su utilización, deben reconocerse teniendo en cuenta las restricciones establecidas para la compra de acreencias, en la fecha que se cumplan las condiciones para su reconocimiento.
2. Las cuotas extraordinarias establecidas para el desarrollo del proyecto de construcción, si son reembolsables en un período futuro, deben ser reconocidas como un pasivo financiero, considerando los criterios establecidos en el marco de

información financiera aplicado por la copropiedad.

3. Las inversiones en acciones, acreencias, y contratos de construcción serían contabilizados conforme a los requerimientos del marco técnico aplicado por la entidad.
4. Finalmente, la copropiedad, deberá evaluar, sí en la adquisición de las acciones se genera control, en cuyo caso la copropiedad procederá a efectuar el proceso de consolidación de estados financieros.

Por último, si la entidad considera que existe un error contable en la presentación de estados financieros de periodos anteriores, entonces deberá aplicarse el procedimiento establecido en el marco de información financiera correspondiente (ver conceptos 2018-0705 y 2018-0167) (...).



Depreciación activos en bodega

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0661	<i>"¿Los activos adquiridos para funcionamiento de la entidad que se encuentran en bodega, se les debe calcular depreciación, (...)?"</i>

RESPUESTA

(...) Inicio de la depreciación (...)

(...) tanto en la NIC 16 (párrafo 55) aplicable al grupo 1, como en la sección 17 de las NIIF para las PYMES (párrafo 17.20) aplicable al grupo 2, coinciden en establecer que la depreciación de una propiedad, planta y equipo comienza *"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"*.

Elementos de propiedad, planta y equipo mantenidos en bodega

Cuando una entidad adquiera piezas de repuesto, equipo de reserva y equipo auxiliar que piensa almacenar un tiempo en bodega, antes de usarla, debe reconocerla como un elemento de propiedad, planta y equipo, o como un elemento de inventarios, de acuerdo con el cumplimiento de la definición del activo adquirido (párrafo 8 de NIC 16).

Si una entidad adquiere un equipo (por ejemplo) que cumple la definición de propiedad, planta y equipo, y decide mantenerlo un tiempo en bodega antes de usarlo, podrán suceder, entre otras, las siguientes situaciones:

- Sí el equipo no puede ser usado, debido que falta realizar adecuaciones en el sitio donde se instalará, en este caso podrá considerarse que el activo no se encuentra listo para su uso;
- Sí el equipo se encuentra listo para su uso, pero será utilizado cuando la entidad adquiera otros equipos o realice otras adecuaciones generales, para que junto con otros activos funcione en una planta o en una instalación productiva; a juicio de la entidad podrá considerarse que el activo no se encuentra listo para su uso, porque el usarlo o no depende de que los

demás activos se encuentren en las mismas condiciones;

- Sí el equipo se adquirió con el fin exclusivo de servir como sustituto de otro, o como equipo de repuesto cuando el principal entre en mantenimiento o sufra averías, entonces podrá considerarse que el activo ya se encuentra listo para su uso, y comenzará a depreciarse durante su vida útil;
- Sí el equipo se adquirió para ser usado en un corto plazo de tiempo, y no se ha utilizado aun por que la gerencia no ha decidido hacerlo, por cuestiones de mercado o estratégicas, entonces la entidad utilizará su juicio profesional para considerar si el activo ya se encuentra listo para su uso y debe iniciar su depreciación, o si el uso del activo inicia cuando la entidad tome la decisión de usarlo;
- Sí el equipo se adquirió para ser utilizado, pero las condiciones de mercado u otras externas, no permiten que dicho activo sea utilizado en un plazo mediano de tiempo, entonces se considerará que el activo se encuentra listo para su uso, pero además que la situación pueda constituirse como un indicador de deterioro;

(...) se deberá tener en cuenta que al cierre del período ningún elemento de propiedad, planta y equipo debe ser superior a su importe recuperable derivado de su uso o venta; por ello, independientemente de la condición del activo (...) al cierre del período deberá evaluarse la existencia de indicadores de deterioro, y en caso de existir aplicar las normas sobre deterioro que resulten pertinentes. (...).



Depreciación y fondo de imprevistos en el presupuesto

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0237	<i>(...) En algunos conjuntos de propiedad horizontal se combina indebidamente y de forma anti técnica el Plan Único de Cuentas (...) incluyendo en el presupuesto (...) la cuenta depreciación, (...)</i> <i>Con base en lo expuesto respetuosamente solicito se sirva conceptuar sobre el tratamiento correcto y legal que se debe dar a los registros presupuestales de depreciación y fondo de imprevistos.(...)</i>

RESPUESTA

(...) En los conceptos 2018-350 y 2019-103 se mencionó lo siguiente:

Algunos parámetros que deben ser considerados para la elaboración del presupuesto en una propiedad horizontal son los siguientes:

- La elaboración corresponde al administrador de la copropiedad (numerales 1 y 4, del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).
- Debe presentarse adicionalmente al presupuesto, la ejecución presupuestal (comparación del presupuesto aprobado, versus el presupuesto ejecutado),

A continuación, otros aspectos a tener en cuenta:

(numeral 4 del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).

- El presupuesto anual de gastos comunes se incrementará con un porcentaje de recargo no inferior al 1%, con el fin de atender obligaciones o expensas imprevistas (artículo 35 de la Ley 675 de 2001).
- La asamblea general de propietarios debe aprobar o improbar el presupuesto anual de ingresos y gastos (numerales 2 y 4, del artículo 38 de la Ley 675 de 2001).

Concepto	Presupuesto
Base de elaboración	Sistema de caja (entradas y salidas proyectadas de dinero)
Objetivo principal	Establecer el valor de las cuotas ordinarias en la copropiedad.
Fondo de imprevistos	Debe incluirse en los activos, como un fondo líquido, por tratarse de una obligación legal, y por ende afecta el presupuesto proyectado de la entidad.
Depreciación, deterioro, amortizaciones, provisiones por demandas.	Deben incluirse únicamente las salidas de efectivo que se requerirán en el periodo de un año, por lo que partidas estimadas contables no son incluidas, pero sí deben incluirse partidas destinadas a comprar activos, intangibles, pagar demandas, entre otras.
Comparación	Se compara el presupuesto proyectado con el presupuesto ejecutado.

(...).



Descuentos tributarios por ICA e IVA

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0572	(...) El artículo 76 de la Ley 1943 de 2018(...) a partir del año 2019 permite que el 50% del valor pagado (...) como descuento tributario del impuesto sobre la renta. Pregunta: ¿Para efectos contables como se debe reconocer este valor? Se debe reconocer un 50% como un gasto de ventas, administrativo o extraordinario y el restante 50% se debe registrar como un crédito tributario (cuenta del activo cuenta 1355 en términos del PUC). (...) El artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, (...) permite que el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active, es decir se puede tomar como un descuento tributario del impuesto sobre la renta. Pregunta: ¿Para efectos contables como se debe reconocer este valor? ¿Este valor se debe reconocer como un gasto de ventas, administrativo o extraordinario? Este valor se debe reconocer como un crédito tributario (cuenta del activo, 1355 en términos del PUC).

RESPUESTA

(...) Artículo 76 de la Ley 1943 de 2018, descuento tributario por pago del impuesto de industria y comercio.

El consultante pregunta respecto del tratamiento contable del impuesto de industria y comercio en virtud de lo expuesto en el artículo 76 de la Ley 1943 de 2018, que menciona lo siguiente:

"Artículo 76. Modifíquese el artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios. (...)

"El contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. (...)" (la negrilla es nuestra)

De acuerdo con lo anterior podemos observar dos situaciones respecto del tratamiento del pago por concepto de impuesto de industria y comercio, al momento que el contribuyente elabore su declaración de renta:

- Tratar el pago por impuesto de industria y comercio como una deducción en la declaración de renta; o
- Tratar el pago por impuesto de industria y comercio como un descuento tributario por el 50% del valor pagado (a partir del año 2022 por el 100%).

Artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, descuento tributario por pago del impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos.

El consultante pregunta respecto del tratamiento contable del impuesto sobre las ventas en virtud de lo expuesto en el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, que menciona lo siguiente:

Artículo 83. Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*Artículo 258-1. Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) **podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los períodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el***



asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización.

En el caso de los activos fijos reales productivos formados o contruidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

(...) El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será deducible del Impuesto sobre las Ventas (IVA)."

De acuerdo con lo anterior podemos observar la existencia de un descuento tributario, esta vez relacionado con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos, los cuales podrían clasificarse en los estados financieros como propiedad, planta y equipo, intangibles, propiedad de inversión, o como otros activos, según corresponda.

Definición de descuento tributario

Los descuentos tributarios (tax credit, crédito tributario) corresponden al derecho legal que tiene un contribuyente de poder restar los importes pagados (en su totalidad o en parte) del impuesto de renta de periodos gravables diferentes y posteriores a aquel en el cual se realizaron los pagos correspondientes (carryforward) o en el mismo periodo gravable que dichos pagos fueron realizados; ejemplo de lo anterior ocurre con los pagos realizados por impuesto de industria y comercio, donaciones, impuesto sobre las ventas en adquisición de activos fijos productivos, impuesto pagados en el exterior, etc.; su objetivo principal es el de reducir la tasa efectiva de tributación del contribuyente⁶⁵.

Los descuentos tributarios difieren de las deducciones, debido que las deducciones reducen la base gravable del impuesto, mientras que el descuento tributario reduce directamente el impuesto básico de renta.

⁶⁵ Puede observarse la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018, ante la Cámara, que dice lo siguiente: "14. Descuento del ICA. (ver Artículos 13 y 14) Se establece que el Impuesto de Industria y Comercio que paguen los contribuyentes se tratará como un descuento tributario en el impuesto sobre la renta, lo que en la práctica implica que el ICA ya no será un factor de incremento de la tasa impositiva de los negocios.

Tratamiento contable del descuento tributario en términos generales

La NIC 12 impuesto sobre las ganancias, y la sección 29 de la NIIF para la PYMES, menciona lo siguiente respecto de los descuentos tributarios (créditos fiscales):

- La norma o sección de impuesto a las ganancias, no aplica para los créditos fiscales, generados por inversiones (NIC 12.4), tampoco aplica la norma de subvenciones gubernamentales (NIC 20.2);
- Los créditos fiscales no utilizados generan activos por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos posteriores (NIC 12.34, párrafo 29.2 de la NIIF para las PYMES);
- Los criterios para reconocer un activo por impuesto diferido por la posibilidad de compensar créditos fiscales no utilizados son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles (NIC 12.35).

Tratamiento contable del descuento tributario por pago del impuesto de industria y comercio

El pago del impuesto de industria y comercio cumple la definición de gasto y debe reconocerse en la información financiera de conformidad con la CINIIF 21 gravámenes, la cual especifica el reconocimiento de un pasivo en la medida que la entidad realiza el hecho generador (en este caso obtener ingresos), contra un gasto del periodo.

Sin embargo, y para analizar la forma de realizar el registro contable, se observarán dos alternativas para reconocer el efecto del descuento tributario opcional, establecido en la legislación tributaria.

- **Alternativa 1**, reconocer un activo por el descuento tributario correspondiente al 50% del impuesto de industria y comercio causado, y el otro 50% como un gasto del periodo;

Esta es una de las principales normas de la reforma tributaria propuesta, que persigue que los declarantes del impuesto sobre la renta puedan recuperar el 100% del ICA que paguen anualmente, que es uno de los tributos causantes de elevar la tasa de tributación de los negocios a un porcentaje cercano al 70%. Con esta norma, el Presupuesto Nacional asume el ICA, a través del descuento tributario concedido".



- *Alternativa 2*, reconocer un gasto por la totalidad del impuesto de industria y comercio, y posteriormente reconocer el efecto del descuento tributario en el periodo corriente, como un menor valor del impuesto del periodo o como una variación del impuesto por efecto de los créditos fiscales utilizados en el futuro.

Para observar las dos alternativas, mediante un ejemplo ilustramos las dos situaciones anteriormente planteadas:

Un contribuyente presenta la siguiente información financiera, antes de medir lo relacionado con el impuesto a las ganancias del periodo:

	20X1
Ingresos de actividades ordinarias	12.000.000
Costo de ventas	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800
Gastos de personal	(1.154.670)
Impuesto de industria y comercio	(115.920)
Otros gastos	(45.000)
Ganancia antes de impuestos	4.141.210

La medición del impuesto a las ganancias corriente se ha realizado teniendo en cuenta lo siguiente:

	20X1
Ingresos fiscales	12.000.000
Costos fiscales	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800
Gastos de personal	(1.154.670)
Otros gastos (los gastos no deducibles no se han tenido en cuenta)	(12.000)
Base fiscal del impuesto de renta	4.290.130
Impuesto de renta (tarifa 33%)	(1.416.000)
Menos descuento tributario - 50% del impuesto de industria y comercio	57.960
Impuesto a pagar del periodo	(1.358.040)

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta las dos alternativas mencionadas anteriormente, el estado de resultados del periodo de la entidad sería el siguiente:

	Alternativa 1	Alternativa 2
	20X1	20X1
Ingresos de actividades ordinarias	12.000.000	12.000.000
Costo de ventas	(6.543.200)	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800	5.456.800
Gastos de personal	(1.154.670)	(1.154.670)
Impuesto de industria y comercio	(57.960)	(115.920)
Otros gastos	(45.000)	(45.000)
Ganancia antes de impuestos	4.199.170	4.141.210
Gasto por impuesto de renta	(1.416.000)	(1.358.040)
Ganancia del periodo	2.783.170	2.783.170
Tasa efectiva de tributación ⁶⁶	33,72%	32,79%

⁶⁶ La tasa efectiva de tributación se ha calculado teniendo en cuenta la siguiente fórmula: "gasto

por impuesto de renta / ganancia antes de impuestos".



En la alternativa 1, la entidad presenta en el estado de resultado integral, un menor gasto por impuesto de industria y comercio, y un mayor gasto por impuesto a las ganancias frente a la alternativa 2; lo anterior resulta en una tasa efectiva de tributación diferente en las dos alternativas, al pasar del 33,72% (alternativa 1) al 32,79% (alternativa 2).

Sin embargo, este Consejo considera que la alternativa dos, refleja mejor la situación financiera de la entidad y el resultado de la gestión de la administración, al reflejar el gasto por impuesto de industria y comercio por su totalidad, así como la estimación del impuesto a las ganancias (de renta) de acuerdo con la depuración realizada que incluye las cantidades que se esperan pagar a la administración tributaria, utilizando la normativa y las tasas impositivas aprobadas al final del periodo sobre el que se informa (ver NIC 12.46).

Por lo anterior, el pago por impuesto de industria y comercio se reconocerá como un gasto del periodo por su totalidad, y el correspondiente efecto del descuento tributario afectará la medición del impuesto corriente del periodo.

Tratamiento contable del descuento tributario por pago del impuesto de sobre las ventas en la adquisición de activos fijos productivos

En relación con el impuesto sobre las ventas en la adquisición de activos fijos productivos, la respuesta se realizará en los términos del concepto 2018-0679, donde se analizó un tratamiento similar, en dicho concepto se analizó y contestó lo siguiente:

Respecto del tratamiento del IVA en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, los marcos de información financiera refieren lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10, NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no recuperables.
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.
Capítulo IX, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Teniendo en cuenta los enunciados anteriores, se debe dirimir respecto de si el IVA es un impuesto recuperable o si es un impuesto no recuperable, dependiendo de los casos para los que la norma tributaria menciona un tratamiento específico.

Para este Consejo, un impuesto recuperable puede entenderse como aquel impuesto que una vez pagado o causado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede ser utilizado en su totalidad para reducir un valor a pagar relacionado con el mismo impuesto o con otro, según lo permita la normativa fiscal del país.

De acuerdo con lo anterior, en las siguientes situaciones se analizará si se trata de un impuesto recuperable o no, el IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo (PPYE) y se determinará su tratamiento contable de conformidad con los marcos normativos de información financiera:



Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario respecto del impuesto de renta nacional.	El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su lugar debe reconocerse como activo por impuesto corriente o un menor valor del pasivo por impuesto corriente.	Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la opción de restar el impuesto de renta por pagar en su totalidad, de tal manera que el contribuyente tiene un saldo fiscal a su favor que será usado en su declaración de renta del periodo.

Por lo anterior, si el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo puede tratarse fiscalmente como descuento tributario en su totalidad, este debe

reconocerse contablemente como un activo por descuento tributario⁶⁷, y no como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. (...)

⁶⁷ El nombre "activo por descuento tributario" es una sugerencia por parte del CTCP, sin embargo, otros nombres podrían utilizarse (por ejemplo "activos por créditos fiscales" o "activo por

beneficios fiscales futuros"), también es importante analizar si se debe mostrar por separado en el estado de situación financiera del periodo, siempre que se trate de una cifra material.



Deterioro de activo por derecho de uso

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0387	De acuerdo con la NIIF 16, la medición posterior de los activos por derecho de uso será aplicando el modelo del costo. (...) Pregunta 1: Es claro que el activo reconocido por el arrendamiento representa el derecho de uso del activo subyacente, pero ¿en la evaluación de la identificación de un posible deterioro (...) debería realizarse respecto al derecho de uso o al activo subyacente? Pregunta 2: Si la identificación de un posible deterioro (...) se realiza sobre la base de los beneficios económicos que genera el activo por derecho de uso reconocido, ¿sería válido afirmar que también debe considerarse el activo subyacente dentro de la evaluación de los indicios de deterioro, pues los cambios en las condiciones del mismo podrían afectar los beneficios que se perciben por el derecho de uso? Pregunta 3: De acuerdo con el siguiente indicio de deterioro por fuentes externas <i>"Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal"</i> (NIC 36, párrafo 12, literal a). ¿Cómo se identifican las disminuciones en el valor del activo por derecho de uso cuando la NIIF 16 establece en su párrafo 46 que las modificaciones en el contrato que afectan el valor del pasivo por arrendamiento se reconocerán aumentando o disminuyendo el valor del activo por derecho de uso y no se reconocen como deterioro? (...) Pregunta 4: De acuerdo con el siguiente indicio de deterioro por fuentes internas: <i>"Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo"</i> (NIC 36, párrafo 12, literal e). Si la evaluación de deterioro no se realiza sobre el activo subyacente, ¿este indicio no sería de aplicación o no aplicaría para la evaluación de deterioro del activo por derecho de uso? (...)"

RESPUESTA

(...) En primera instancia debemos recordar las siguientes definiciones:

Activo por derecho de uso	Un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.
Activo subyacente	Un activo que es el sujeto de un arrendamiento, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.



Las normas relacionadas con el deterioro respecto de los activos por derechos de uso, se mencionan en lo siguiente:

- El activo por derecho de uso, cuando se mide por el método del costo, se realiza teniendo en cuenta la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor (NIIF 16.30);
- El deterioro del valor del activo por derecho de uso, debe reconocerse utilizando la NIC 36 (NIIF 16.33);

Al respecto el párrafo 33 de la NIIF 16, establece:

"Un arrendatario aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas."

Por tanto, la Entidad deberá observar los requerimientos de la NIC 36 para establecer si existen indicios de deterioro del activo por derecho de uso, en caso de existir los indicios, se procederá a determinar el importe recuperable del activo por derecho de uso y finalmente la determinación del deterioro, siempre que el importe en libros sea inferior al importe recuperable.

(...) Al aplicar la NIIF 16, es preciso identificar que el valor del activo por derecho de uso puede diferir del valor del activo subyacente, lo anterior ocurre cuando un derecho de uso del activo no será usado por la entidad por la totalidad de la vida económica del activo. Un ejemplo de lo anterior ocurre cuando existe un contrato de arrendamiento, en calidad de arrendatario, a diez años de un inmueble, en este caso el valor del activo por derecho de uso es diferente al valor del inmueble.

En ese orden de ideas los indicadores de deterioro del párrafo 12 de la NIC 36 en nuestro concepto deberán aplicarse teniendo en cuenta el desempeño del activo subyacente y su impacto sobre la incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta ópera, o bien en el mercado al que está destinado el activo; sin embargo, el importe recuperable siempre deberá compararse con el importe en libros del activo por derecho de uso.

En resumen, una cosa es el análisis de los indicadores de deterioro, los cuales en muchos casos se debe tener en cuenta el

activo subyacente, y otra es la medición de la pérdida por deterioro de valor de los activos, donde se tiene en cuenta el importe en libros del activo por derecho de uso.

Es preciso indicar que la NIC 36 en su párrafo 39 establece *"la entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo."*

Por tanto, en concepto del CTCP la entidad establecerá en su manual de políticas contables los factores internos y externos (ver párrafo 12 de la NIC 36, la lista no es exhaustiva) que deben ser aplicados al activo por derecho de uso, dentro de los cuáles podría incorporar factores adicionales a los contenidos en el párrafo 13, que entre otros establece *"Fuentes internas de información (e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo."*, caso en el cual, las condiciones físicas del activo subyacente podrían generar indicios de deterioro.

(...) El párrafo 46 de la NIIF 16 establece condiciones para la modificación de un contrato de arrendamiento. Por tanto, se debe distinguir entre los cambios en un contrato y los indicios que podrían generar el cálculo del deterioro.

Es por ello que las Entidades deben considerar dos tipos de transacción, en primer lugar, el incremento o disminución del contrato y, en segundo lugar, al cierre del período el análisis para determinar si existe o no indicios de deterioro.

Por lo anterior, no es correcto afirmar que al existir un cambio en el contrato que no origina un contrato separado y ocasiona la disminución del activo, esto reemplaza el cálculo del deterioro. Por el contrario, aun existiendo una disminución del activo podría existir indicios de deterioro del derecho de uso y la Entidad deberá reconocer adicionalmente a la disminución del activo por modificación del contrato un gasto por deterioro de valor.

(...) Como se indicó anteriormente una cosa son los indicadores de deterioro, los cuales puede aplicarse al activo subyacente, y la otra es la medición de la pérdida por deterioro de valor del derecho de uso del activo. (...)



Devoluciones en ventas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0745	<i>"En un acueducto se venden puntos de agua a los suscriptores con el fin de poder prestar el servicio y por otra parte generar recursos para el sostenimiento de la entidad. Cuando estos puntos de agua se venden se genera un ingreso y se crea la cuenta por cobrar o el efectivo. Estos puntos de agua no están reconocidos en contabilidad, ya que son permisos otorgados por la entidad competente.</i> <i>De acuerdo con los estatutos los suscriptores pueden devolver los puntos de agua cuando desisten de la compra porque se afilian a otra empresa y se les aplica un tipo de sanción que corresponden al 30% de lo pagado por el punto de agua (solo se les devuelve el 70% de la compra del punto). Debido a que es un ingreso que inicialmente no está afectando en su venta un activo (inventario o intangible), y con lo descrito anteriormente como debe reconocerse contablemente esta devolución si: a) Es dentro del mismo periodo la devolución y b) Es en el siguiente periodo la devolución."</i>

RESPUESTA

(...) En cuanto a su primera pregunta, en el momento en que los suscriptores devuelven los puntos de agua, dichas transacciones (devoluciones) deben tratarse como una transacción separada.

Sugerimos para un mayor entendimiento, tener en cuenta lo expuesto en los párrafos 23.12 y 23.13 de la Sección 23 – Ingresos de Actividades Ordinarias, los cuales establecen:

(...) 23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:

(a) cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía;

(b) cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una

determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes;

(c) cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y

(d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución" (...).

Por tanto, la Entidad deberá efectuar un análisis histórico de las devoluciones por parte de los suscriptores, de tal manera que la Entidad establezca el porcentaje de devolución, desde el inicio de la venta, para efectos de la constitución de la provisión.

Por ejemplo, la Entidad efectúa una venta de punto de agua por valor de \$1.000, en el histórico la Entidad ha recibido solicitudes para la devolución del 10% de las ventas de forma histórica:

Detalle	Débito	Crédito
Bancos	\$ 1.000	
Ingresos de actividades ordinarias		\$ 1.000
Ingresos (proyección de devoluciones de ventas)	\$ 100	
Provisión (proyección de devoluciones de ventas)		\$ 100



Detalle	Débito	Crédito
En el momento en que se realice la solicitud de devolución		
Bancos		\$ 100
Provisión (proyección de devoluciones de ventas)	\$ 100	

(...).



Dictamen de revisor fiscal en propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0390	(...) el 29 de diciembre renunció el administrador y no hizo entrega del cargo al nuevo representante legal, a la fecha se le ha solicitado que firme los Estados Financieros (...), pero a la fecha no ha sido posible que nos dé una respuesta. Tenemos Revisor Fiscal, pero nos dice que no Dictamina los Estados Financieros si el administrador no los firma. (...) ¿Qué se puede hacer si el administrador no firma? ¿El nuevo administrador puede firmar como Representante legal de la persona jurídica? ¿Qué pasa si el Revisor Fiscal no dictamina los Estados Financieros por falta de firma del anterior administrador? ¿Es legal que se niegue a firmar? ¿Quiero saber si es deber del Revisor Fiscal pasar informe mensual al consejo de administración? ¿Qué se puede hacer si por falta de los informes mensuales se ve afectado el conjunto, porque no hubo evidencia de algunos indebidos manejos de los recursos económicos por parte del administrador?"

RESPUESTA

(...) si el administrador saliente incumpliendo las disposiciones legales descritas en la ley, no presentó los estados financieros de la entidad al fin de ejercicio, o en la fecha que deja su cargo, los estados financieros podrían ser firmados por otro órgano de administración, (...).

¿El nuevo administrador puede firmar como Representante legal (...)?

(...) en nuestro concepto, el nuevo administrador si puede firmar como representante legal de la persona jurídica, previo tramite de designación, contratación y registro ante quien corresponda.

¿Qué pasa si el Revisor Fiscal no dictamina los Estados Financieros por falta de firma del anterior administrador? (...)

(...) el revisor fiscal deberá realizar su labor de auditoría, la cual no solo se limita al momento en que se le entregan los estados financieros firmados por parte del administrador y el contador de la Copropiedad.

De acuerdo con la labor desarrollada, deberá emitir una opinión, ajustada a los diferentes tipos de informe según están definidos en el Anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

(...) Por tanto, el Revisor no se puede negar a emitir el dictamen en calidad de Revisor, por el contrario, su informe profesional debe quedar plasmado en uno de los cuatro tipos de opinión indicados arriba.

¿Quiero saber si es deber del Revisor Fiscal pasar informe mensual (...)?

¿Qué se puede hacer si por falta de los informes mensuales se ve afectado el conjunto, (...)?

(...) la periodicidad de los informes debe estar definida en los compromisos adquiridos al momento de aceptar el encargo y quedar debidamente plasmados en la carta de encargo y en el contrato de prestación suscrito entre la copropiedad y el revisor fiscal.

Sin embargo, la comunicación de la Administración con el revisor fiscal debe desarrollarse teniendo en cuenta las responsabilidades del auditor, el alcance y el momento de realización de las auditorías planificadas.



Debe validarse por parte del revisor fiscal la forma en la que se realizarán las comunicaciones, siempre enfocadas dentro de las responsabilidades que tiene la Dirección en cuanto a la adopción y puesta en marcha de las recomendaciones emitidas, producto de los hallazgos informados, resultado de la labor de auditoría.

Ahora bien, de acuerdo con los requerimientos normativos (...), el Revisor Fiscal, es responsable de emitir un dictamen sobre los estados financieros al cierre del ejercicio contable (...)



Diferencia en cambio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0891	(...) Una sociedad colombiana cuya moneda funcional es el peso colombiano y que pertenece al Grupo 1, ocasionalmente realiza ventas en dólares (...) y también toma en forma no recurrente créditos en moneda extranjera. (...) (...) La política contable adoptada por esta sociedad colombiana en materia de moneda extranjera dispone que las diferencias en cambio realizadas o devengadas se reconocerán en los resultados del ejercicio contable, dentro de los ingresos operacionales dado que hacen parte del giro ordinario del negocio de la sociedad. Lo anterior es argumentado en que dichas diferencias en cambio están directamente relacionadas con la operación de la Compañía. (...) Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se consulta, ¿si la política contable adoptada, está conforme con la NIC 21, en donde la diferencia en cambio se debe registrar como operacional o no operacional dependiendo de si está asociada a transacciones propias de la operación o a transacciones no operacionales. (...), se consulta también, si es procedente que la sociedad colombiana con moneda funcional peso, que tiene ventas ocasionales de exportación en dólares y operaciones de financiación también en dólares, reconozca en sus ganancias del período la diferencia en cambio asociada a las ventas de exportación como parte de sus ganancias operacionales y la diferencia en cambio asociada a las transacciones de financiación en dólares como parte de sus ganancias no operacionales (ingreso o gasto financiero)."

RESPUESTA

(...) Mediante concepto 2019-0638 se respondió una pregunta similar:

"Resultados por diferencia en cambio"

La diferencia en cambio es un rubro del estado de resultados que se origina al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes (ver párrafo 8 de la NIC 21).

La diferencia en cambio (en el estado de resultados) se genera por mantener activos y pasivos monetarios en una moneda extranjera⁶⁸, es decir derechos a recibir (o la

obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias⁶⁹, como por ejemplo cuentas por cobrar a clientes, cuentas por pagar a proveedores, préstamos por pagar, beneficios a los empleados por pagar, dividendos por pagar, efectivo y equivalentes al efectivo.

Todos los activos y pasivos monetarios mantenidos en moneda extranjera deben expresarse en el estado de situación financiera a la tasa de cambio de cierre⁷⁰, dicha diferencia por actualización a la tasa de cambio de cierre, de reconocerá en el estado de resultados⁷¹ a menos que se utilice la

⁶⁸ La moneda extranjera es cualquier moneda diferente a la moneda funcional.

⁶⁹ Tomado del anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, párrafo 16 de la NIC 21

⁷⁰ Ver literal a), del párrafo 23 de la NIC 21.

⁷¹ Ver párrafos 28 y 29 de la NIC 21



contabilidad de coberturas⁷², o se trate de una partida monetaria que forme parte de la inversión neta de un negocio en el extranjero⁷³.

Presentación del resultado por diferencia en cambio en el estado de resultado integral

El párrafo 35 de la NIC 1 establece que el resultado por diferencia en cambio se presentará en términos netos, a menos que resulte más relevante presentarlas de forma separada.

Opción 1	Opción 2	Opción 3
Ingresos de actividades ordinarias	Ingresos de actividades ordinarias	Ingresos de actividades ordinarias
Costo de ventas	Costo de ventas	Costo de ventas
Ganancia bruta	Ganancia bruta	Ganancia bruta
Otros ingresos	Gastos de administración y de distribución	Gastos de administración y de distribución
Gastos de administración y de distribución	Ganancia operacional	Ganancias y pérdidas por diferencia en cambio
Ganancias y pérdidas por diferencia en cambio	Ganancias y pérdidas por diferencia en cambio	Ganancia operacional
Otros gastos	Otros gastos	Otros gastos
Resultado antes de impuestos	Otros ingresos	Otros ingresos
Impuesto de renta	Resultado antes de impuestos	Resultado antes de impuestos
Resultado del ejercicio	Impuesto de renta	Impuesto de renta
	Resultado del ejercicio	Resultado del ejercicio

En la opción 1 la ganancia y pérdida por diferencia en cambio se presenta después de la ganancia bruta, pero sin separar la ganancia operacional, en la opción 2 se presenta después de la ganancia operacional afectando el resultado antes de impuestos, mientras que en la opción 3 se presenta después de la ganancia bruta afectando la ganancia operacional.

No se podría decir cuál es la forma más adecuada para presentar el resultado por diferencia en cambio del periodo, por lo que la entidad debe ser consistente en la forma de aplicar su política contable de presentación del estado de resultado integral, con el objetivo de facilitar a los usuarios de la información financiera el análisis de dicha información.

La presentación de la ganancia o pérdida por diferencia en cambio puede realizarse de diferentes maneras, de acuerdo con lo que la entidad considere más relevante, a continuación, presentamos tres alternativas:

Modificaciones relacionadas con la presentación del resultado por diferencia en cambio en el estado de resultado integral.

Si una entidad decide modificar la forma como presenta las ganancias y pérdidas por diferencia en cambio en el estado de resultado integral del periodo actual, deberá también reclasificar las partidas comparativas del periodo anterior.

Lo anterior, porque la forma como se presentan las partidas en el estado de resultados hace parte de las políticas contables de la entidad, y un cambio en las mismas debe aplicarse de manera retroactiva, en este caso por tratarse de estructuras, el cambio retroactivo no afecta los resultados acumulados y solamente presenta efectos en la forma como se presenta la información financiera

⁷² Ver párrafo 27 de la NIC 21

⁷³ Ver párrafos 32 al 34, de la NIC 21



No importa la cuenta contable utilizada por la entidad respecto de las ganancias y pérdidas por diferencia en cambio, lo que importa es la forma como se presenta en el estado de resultado.

Los párrafos 41, 45 y 46 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, permiten que la entidad consultante en la presentación de los estados financieros 2015-2014, reclasifique para efectos comparativos las ganancias y pérdidas por diferencia en cambio; al hacerlo, además deberá realizar las revelaciones solicitadas por el párrafo 41 de la NIC 1.

(...) En conclusión, para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la

diferencia en cambio en los estados financieros, deberán tenerse en cuenta los lineamientos establecidos en el marco técnico aplicado por la entidad, teniendo particular relevancia los relacionados con la clasificación y agregación de las partidas en los estados financieros, y lo relacionado con el principio de compensación (...).

De acuerdo con lo anterior, la entidad deberá utilizar su juicio profesional para establecer la forma como debe presentar la diferencia en cambio en el estado de resultado integral, atendiendo las recomendaciones anteriormente expuestas, las cuales no incluyen la opción de presentarse como ingresos de actividades ordinarias (...).



Diferencia en cambio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1005	<i>(...) El análisis de la moneda funcional da como resultado el peso colombiano. La mayoría de las operaciones surgen de proyectos en los cuales las compras y ventas de un proyecto se liquidan en dólares. Por lo anterior, la administración considera que no se debe generar o aplicar diferencia en cambio, y contrató una consultoría al respecto con una de las firmas más grandes del país.</i> <i>La conclusión del concepto emitido por la firma soporta la consideración de la administración, estableciendo que no se refleja efecto de diferencia en cambio para las transacciones que "se pacten y se liquiden en moneda extranjera, dado que el valor no fluctúa en una moneda diferente y no soporta ningún cambio de valor" Los argumentos más importantes de dicho concepto se centran en la esencia sobre la forma y en los párrafos 3.4 y 3.5 de la sección 3 Presentación de Estados Financieros (No aplicación de Normas NIIF) dado que el reconocimiento de diferencia en cambio para transacciones que se generan y liquidan en moneda extranjera pueden inducir al error y entran en conflicto con el objetivo de los estados financieros.</i> <i>Con base en dicho concepto, la compañía registra todas las facturas de compra y de venta de un proyecto utilizando la tasa de cambio de contado vigente en la fecha de la primera transacción de un proyecto. Un proyecto puede tener transacciones de compra en un periodo de tiempo que va de 1 a 6 meses, más el tiempo de facturación y recaudo que puede implicar 3 meses más, para un total de 9 meses aproximadamente en que todas las transacciones de compras, pagos, ventas y recaudos se registran utilizando la tasa de cambio de la primera transacción.</i> <i>(...) ¿Se puede entender que para transacciones que se generen y liquiden en moneda extranjera no se causa diferencia en cambio?</i> <i>¿Es posible, que pese a que sea normativa la diferencia en cambio bajo los términos de los párrafos 30.7 y 30.9 de la NIIF para pymes, la administración decida no aplicarla según se enuncia en el concepto de consultoría recibido, según se explicó anteriormente?"</i>

RESPUESTA

(...) En primer término, la entidad deberá establecer cuál es la moneda funcional aplicable a la entidad, considerando los factores establecidos en la sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*, párrafos 30.4 y 30.5 de la NIIF para las PYMES.

Una vez establecida la moneda funcional de la entidad, puede suceder que esta corresponda con la moneda local (peso colombiano) o con una moneda de un país diferente (dólar americano), sea cual fuere la

moneda funcional de la entidad ocurrirá lo siguiente:

- Si la moneda funcional corresponde con el peso colombiano, los activos y pasivos monetarios mantenidos en monedas diferentes a esta (por ejemplo, el dólar americano) corresponderán a la moneda extranjera, y deberán ser objeto de diferencia en cambio, reconociendo su efecto en el resultado del periodo (ver párrafos 30.6 a 30.11 de la NIIF para las PYMES);



- Si la moneda funcional corresponde con el dólar americano, los activos y pasivos monetarios mantenidos en monedas diferentes a esta (por ejemplo, el peso colombiano) corresponderán a la moneda extranjera, y deberán ser objeto de diferencia en cambio, reconociendo su efecto en el resultado del periodo (ver párrafos 30.6 a 30.11 de la NIIF para las PYMES);
- Los activos mantenidos en una moneda extranjera correspondientes a activos no monetarios (inventarios, anticipos entregados o recibidos, cuentas por cobrar estimadas, elementos de propiedad, planta y equipo, entre otros) no serán objeto de diferencia en cambio (ver párrafo 30.9 de la NIIF para las PYMES).

Teniendo en cuenta lo anterior, le corresponde a la administración de la entidad realizar los juicios necesarios para establecer su moneda funcional, y determinar si se mantienen activos y pasivos monetarios en moneda extranjera⁷⁴, y en caso de tenerlos, deberá ajustarlos por diferencia en cambio reconociendo el ajuste en el resultado del periodo (estado de resultados) en una cuenta que podrá denominarse *“ganancias o pérdidas por diferencia en cambio”*, actualizando el valor del activo o pasivo monetario a la tasa de cierre del periodo.

Por último, cuando el revisor fiscal y el contador público dictaminan y certifican,

respectivamente, los estados financieros de propósito general, garantizan que la información financiera no contiene errores materiales y, que el marco de información financiera aplicable a la entidad ha sido cumplido en sus aspectos materiales.

En resumen, si al realizar los juicios requeridos una entidad concluye que su moneda funcional no es la moneda local (el peso, para el caso colombiano), para efectos contables las partidas que son objeto de ajuste en la contabilidad, corresponden a los activos y pasivos monetarios mantenidos en cualquier moneda distinta de la moneda funcional.

No obstante, lo anterior, es necesario advertir que una entidad podrá presentar estados financieros en una moneda diferente a su moneda funcional, en este caso deben aplicarse los procedimientos de conversión de estados financieros incorporados en los marcos de información financiera (ver párrafos 30.17 y siguientes de la NIIF para las Pymes).

También se tendrá en cuenta que este procedimiento es válido para efectos contables, pero podrá diferir del requerido para efectos fiscales, lo que podría generar diferencias temporarias que podrían ocasionar impuestos diferidos (activos o pasivos) (...)

⁷⁴ Una moneda extranjera corresponde con cualquier moneda diferente a la moneda funcional



Diferencia entre principio y norma

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1029	(...) yo estoy de acuerdo con la aplicación de las normas internacionales de información financiera, las estamos utilizando, solo pedía que el CTCP conceptúe claramente que dentro del marco técnico normativo para el grupo 2, ¿que son principios y que son normas?, las cuales si se podrían diferenciar de acuerdo a todo ese tratado doctrinal que me enviaron dentro de la respuesta del tratadista Ronald Dworkin (...)”

RESPUESTA

(...) no se puede equiparar los requerimientos contenidos en el Decreto 2649 de 1993 y en la Ley 1314 de 2009, el cual se basaba en reglas y establecía los mecanismos de medición y contabilización y los requerimientos contenidos en los nuevos marcos técnicos normativos, los cuales están basados en principios.

Esto conlleva a generar un nuevo modelo de interpretación y aplicación de los estándares de información financiera, por lo que es la entidad la quien aplicando su criterio y el juicio profesional la que debe determinar cuándo una transacción u otro suceso se considera un error material que conduce a una reexpresión retroactiva de la información financiera comparativa.

De manera adicional, citamos el concepto de Derecho de Ronald Dworkin, quien manifiesta lo siguiente⁷⁵:

"Sin embargo, más que en la definición misma, DWORKIN insiste en que los principios son distintos de las normas, porque existen diferencias lógicas entre estas y aquellos. Cuáles son esas diferencias lógicas es lo que DWORKIN tratará de establecer:

Son "el producto de un acto deliberado de creación jurídica."

No se basan "en una decisión particular de ningún tribunal u órgano legislativo, sino en un sentido de convivencia u oportunidad que, tanto en el foro como en la sociedad se desarrolla con el tiempo."

• Los principios (al igual en esto que las normas) confieren derechos e imponen obligaciones.

• Los principios, en caso de que las normas no sean suficientes para hallar la solución de un caso concreto, siempre proveerán esa solución. Gracias a ellos el derecho siempre tiene una solución para todos los casos por más difíciles que sean.

Diferencias:

1ª. Una diferencia estructural: los principios tienen una estructura más compleja, pues como elementos ontológicos del Derecho son fundamento originario del mismo y no presuponen nada jurídico previo, al contrario que las normas; como elementos cognoscitivos, son independientes y no se derivan unos de otros, al contrario que ocurre con las normas y, por último, «en la realización del Derecho los principios son los determinantes de la actuación jurídica correcta mientras que las normas son el criterio valorativo de las mismas», ofreciendo «soluciones equitativas cuando la aplicación de normas a casos singulares suponen la causación de injusticia».

2. Una diferencia funcional: las normas funcionan como medida (nomos) de lo justo, como expresión de mandatos o imperativos y como ordenadoras u organizadoras de las relaciones sociales, son instrumentales, los principios determinan la existencia de lo justo y el deber de hacer algo.

3. Unas diferencias genéticas: las normas proceden de en la organización estatal o social y necesitan que una autoridad determine su contenido, los principios tienen su origen en la propia naturaleza del Derecho y obtienen su contenido de la misma naturaleza de las relaciones humanas en la que el Derecho aparece.

⁷⁵Tomado de, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/artic>

[le/download/9716/9162](https://download/9716/9162), consultado en octubre 10 de 2019.



4. *Unas diferencias aplicativas: mientras que las normas se aplican o no se aplican —«las normas son aplicables a la manera de disyuntivas» (Dworkin, p. 75)— y si se aplican se puede hacer de forma inmediata los principios pueden aplicarse o no aplicarse en parte y precisan concretarse a un caso concreto.*

5. *Una diferencia tuitiva en cuanto a su vinculación: mientras que las normas obligan para garantizar situaciones económicas, políticas o sociales, los principios obligan en cuanto son imperativos de justicia, para garantizar ésta. «Llamo "principio" a un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad» (Dworkin, p. 72).*

6. *Una diferencia de validez: un principio no pierde su validez por la contradicción con una norma, lo que sí ocurre en caso de antinomias, donde una norma desplaza a otra (vid. Dworkin, pp. 77 y 78).*

7. *Una diferencia justificativa: pues las normas siempre necesitan de una justificación, los principios no.*

8. *Una diferencia exegetica: los principios pueden actuar como criterios interpretativos de las normas, pero las normas no.*

La tesis central de DWORKIN con respecto a los principios es que estos son distintos a las normas. Entre principios y normas existe una diferencia lógica. Tal "descubrimiento" era muy común en la dogmática jurídica europea de la primera mitad de este siglo y aun anterior. Sobran ejemplos de autores que, desde principios de siglo, opinan en ese sentido.

Dice Dworkin que los principios no son como las normas, que se cumplen o que no se cumplen. Un principio se hace jugar conjuntamente con otros principios y por eso a veces se los deja de lado. Los principios son imperativos de justicia, de honestidad, de equidad o de alguna dimensión de la moral, pero son principios jurídicos, son parte del derecho positivo, no son principios morales que los jueces pueden adoptar si quieren o no, como diría Kelsen, en la parte de indefinición que les permite ser arbitrarios.

Los principios difieren de las normas, para Dworkin, por su carácter lógico: mientras que las normas son aplicables en términos de "todo o nada", son válidas o inválidas, los principios tienen lo que podemos llamar un peso específico o importancia, se apoyan en consideraciones de equidad, moralidad y justicia, y presentan razones y argumentos en favor de una solución, argumentos que no dependen del hecho de haber sido dictados en un momento y lugar determinados. Los principios aportan razones para decidir."

De otra parte, los estudios efectuados por instituciones profesionales, entre otras ACCA⁷⁶, han establecido:

La diferencia entre una regla contable y un principio es una cuestión previa para calificar un sistema basado en este criterio.

En Tua Pereda (1983: 380) se define un principio contable como «una hipótesis instrumental, una macro-regla general, vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico», si bien la escasa literatura contable sobre la distinción terminológica (Alexander y Archer, 2003: 8) no ayuda a trazar los límites entre ambos sistemas.

Por otra parte, Cunningham, (2007: 1417 y 1492), además de señalar la dificultad para identificar un sistema claramente caracterizado por uno u otro modelo, tampoco aconseja que el diseño sea puro en un sentido o el otro.

A pesar de estas dificultades, podemos encontrar elementos que ayudan a caracterizar ambos modelos.

La diferencia entre un sistema formalizado, basado en reglas, y otro no formalizado, basado en principios, se dilucida en varios frentes: Por un lado, como indican Schipper (2003: 66) y Nelson (2003: 91), en la manera en que se define la propia estructura de la norma. En la medida que una normativa presente escasas excepciones al principio general, dicho cuerpo regulatorio se aproxima a un modelo basado en principios.

Una vez establecido un principio general, la única vía para separarse de él es la inclusión de una excepción (Schipper, 2003: 67). Pero también, por otro lado, se observan diferencias en la forma de aplicar dicho

⁷⁶ Tomado de http://www.aeca.es/old/refc_1972-2013/2010/146-2.pdf



cuerpo normativo (Cunningham, 2007: 1492), ya que mientras en un sistema basado en principios la interpretación debe ser teleológica, en los basados en reglas lo importante es el cumplimiento de las Normas (Nobes, 2006: 85).

Ahora bien, en concepto del CTCP la diferencia entre principios y normas, desde el enfoque eminentemente contable es el siguiente:

Principios	Normas
La aplicación del principio contable, parte de las condiciones particulares y de gestión de la entidad a cada una de sus transacciones o eventos originados, esto quiere decir que será la autonomía de la Entidad que conlleva a definir sus principios basados en las expectativas y programas que desarrollará la Entidad, que hará parte integral de su política contable.	Las normas contables, se establecen en la regulación a través del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios que contienen los marcos técnicos normativos de contabilidad, información financiera y están compuestas por las bases de reconocimiento, medición revelación y presentación.

Por ello, la principal diferencia es la flexibilidad que origina la aplicación de principios, que se basan en las características de cada negocio y en las condiciones que se analiza un elemento, por ejemplo **“el principio en la transferencias sustancial de riesgos y ventajas”**, allí será el principio el cual aplica la entidad en la transferencia de riesgos y la medida de sus significatividad; mientras que las normas disponen en algunos caso reglas las cuales no pueden ser cambiadas, por ejemplo **“la Entidad podrá elegir el modelo del costo o el modelo de revaluación para la medición del activo”**, aquí se encuentran unas directrices de medición que no permiten establecer mecanismos adicionales.

No obstante, la US Securities and Exchange Commission público un documento denominado “Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System⁷⁷” donde se menciona entre otras cosas lo siguiente⁷⁸:

- Una norma basada solo en principios puede presentar dificultades de aplicación porque proporcionan poca orientación o estructura para ejercer el juicio profesional de los preparadores y auditores;
- Los estándares basados en reglas a menudo proporcionan un vehículo para eludir la intención del estándar;

- Si bien recientemente se ha puesto de moda referirse a estándares basados en principios y reglas, estas categorías no están bien definidas y, por lo tanto, están sujetas a una amplia variedad de interpretaciones;
- Creemos que ni los US GAAP ni las normas internacionales de contabilidad, tal como están comprendidas actualmente, son representativas del tipo óptimo de normas basadas en principios;
- En nuestra opinión, un estándar óptimo implica una declaración concisa del principio contable sustantivo donde el objetivo contable se ha incluido en un nivel apropiado de especificidad como parte integral del estándar y donde se incluyen pocas, si es que hay alguna, excepciones o inconsistencias conceptuales;
- En un sistema basado en reglas, los informes financieros pueden ser vistos como un acto de cumplimiento en lugar de un acto de comunicación. Además, debido a que las múltiples excepciones conducen a inconsistencias internas, se necesita un juicio significativo para determinar dónde, dentro de la miríada de excepciones posibles, cae una transacción contable;
- En el otro extremo, un enfoque de solo principios (que algunos han sugerido

⁷⁷ Puede consultarse en <https://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>

⁷⁸ Traducción libre



como el significado del término estándares de contabilidad basados en principios) generalmente proporciona una orientación insuficiente para que los estándares sean operacionales de manera confiable. Como consecuencia, los estándares de solo principios requieren que los preparadores y auditores ejerzan un juicio significativo al aplicar estándares demasiado amplios a transacciones y eventos más específicos, y a menudo no proporcionan una estructura suficiente para enmarcar el juicio que debe hacerse;

- El resultado de estándares de solo principios puede ser una pérdida significativa de comparabilidad entre las entidades informantes. Además, bajo un régimen de establecimiento de normas de principios solamente, la mayor dependencia de las capacidades y el juicio de los preparadores y auditores podría aumentar la probabilidad de desacuerdos retrospectivos sobre los tratamientos contables. A su vez, esto podría resultar en un aumento tanto para las compañías como para los auditores en litigios con los reguladores y la barra de demandantes.

En conclusión, no podemos afirmar que las Normas de Información Financiera contenidas en el DUR 2420 de 2015, se basa exclusivamente en principios, debido que dichas normativas contienen algunas reglas, las cuales deben ser atendidas por los elaboradores de información financiera.

Respecto de la referencia realizada en el Art. 3 de la Ley 1314 de 2009, efectivamente al realizar la definición de las normas de contabilidad y de información financiera, se refirió la estructura del decreto 2649 de 1993, adicionando a ella los conceptos de interpretaciones y guías, en una clara referencia a la estructura de los estándares internacionales de presentación de reportes financieros emitidos por el IASB.

Por ello, las nuevas normas de información financiera, vigentes en Colombia, están conformadas por una estructura conceptual, en la que se incorporan los postulados, principios, limitaciones y conceptos, y una

serie de normas en las que se establecen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, junto con las interpretaciones y guías que se incorporan en los decretos reglamentarios emitidos.

Una estructura similar se utiliza en las normas del Grupo 2, y que toman como base la NIIF para las Pymes, al revisar su contenido encontrara en la sección 2, los principios generales, y en las demás secciones las normas de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Para el grupo 3, también se incorpora un capítulo que contiene los principios generales y otros apartados que se refieren a los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

y se adicionaron a las normas, dos conceptos adicionales, el de interpretaciones y guías.

Respecto al contenida en el art. 3 de la Ley 1314 de 2009, efectivamente al realizar la definición de las normas de contabilidad y de información financiera, se refirió la estructura del decreto 2649 de 1993, adicionando a ella los conceptos de interpretaciones y guías, en una clara referencia a la estructura de los estándares internacionales de presentación de reportes financieros emitidos por el IASB.

Por ello, las nuevas normas de información financiera, vigentes en Colombia, están conformadas por una estructura conceptual, en la que se incorporan los postulados, principios, limitaciones y conceptos, y una serie de normas en las que se establecen los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación, junto con las interpretaciones y guías que se incorporan en los decretos reglamentarios emitidos.

Una estructura similar se utiliza en las normas del Grupo 2, y que toman como base la NIIF para las Pymes, al revisar su contenido encontrara en la sección 2, los principios generales, y en las demás secciones las normas de reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Para el grupo 3, también se incorpora un capítulo que contiene los principios generales y otros apartados que se refieren a los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación.



Diseño de catálogo de cuentas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0382	(...) ¿Que catálogo de cuentas debo utilizar para realizar la convergencia de las cuentas contables de una empresa del sector privado (S.A.S.)? ¿Puedo utilizar el catálogo general de cuentas para entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan dinero del público, emitida por la contaduría general de la nación para una empresa del sector privado?

RESPUESTA

(...) Sea lo primero mencionar que los marcos de información financiera vigentes contienen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los informes financieros de propósito general, pero ellos no establecen requisitos relacionados con la forma de documentar el sistema de información contable en una entidad.

En el Documento de Orientación Técnica 1 (DOT 1) - Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos, (...), el CTCP ha establecido algunas orientaciones sobre el sistema documental contable.

No obstante, lo anterior, ello no significa que la entidad no deba elaborar y mantener un catálogo de cuentas, que permita el registro de las transacciones en su sistema de información contable, que deberá ser elaborado considerando las características propias de cada entidad y los requerimientos contenidos en el marco de información financiera en el que haya sido clasificada la entidad.

Por ello lo más recomendable, es elaborar un catálogo de cuentas propio, que le ayude a cumplir entre otros, los objetivos de los estados financieros, los requerimientos del marco de información financiera y de las autoridades de supervisión.

Respecto de la pregunta 2, el uso del catálogo de cuentas expedido por la contaduría general de la nación para una entidad que aplica los marcos de información financiera del sector privado, podría no ser adecuado, dadas las diferencias que existen entre el marco técnico aplicado por entidades del sector privado y el marco técnico aplicado por empresas y entidades del gobierno.

Por ello, lo más recomendable es la elaboración de un catálogo de cuentas propio, que permita cumplir los requerimientos del marco técnico aplicado por la entidad, y otros requerimientos de las autoridades de supervisión y de los usuarios.
(...)



Donaciones

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1224	(...) ¿Cuál es la forma correcta de contabilizar una donación para una entidad sin ánimo de lucro, tipo fundación, la cual recibe de parte de un donante, una cantidad de bienes de consumo, tales como mercados, ropas, alimentos para animales y otros elementos que se destinan para regalar en población vulnerable, pero no se recibe dinero y el donante requiere certificado de donación?; así mismo ¿Cuál es el efecto de dicha donación en los estados financieros?"

RESPUESTA

(...) Mediante consulta 2018-0962 se manifestó lo siguiente:

"De acuerdo con la información suministrada por el peticionario, en opinión de este Consejo es importante analizar la transacción no necesariamente de forma individual, sino teniendo en consideración otros factores, como la relación contractual con quien realiza la cesión a título gratuito (si es una relación proveedor-cliente), o si se trata de una transacción con una parte relacionada.

Teniendo en cuenta que la norma no trata la cesión de activos a título gratuito en una sección específica, el consultante deberá considerar lo siguiente:

- Que se trate de un componente de una transacción con un proveedor o con un cliente, caso en el cual deberá tratar dicha cesión a título gratuito por su valor razonable, como un componente separado de la transacción (un compromiso pactado), que afectaría el precio de venta de los bienes o servicios (en caso de tratarse de una relación con un cliente) o como un menor valor del costo de los productos adquiridos (en caso de tratarse de una relación con un proveedor).*
- Que se trate de una operación con parte relacionadas y se deban utilizar los criterios de revelación establecidos en la sección 33 de las*

NIIF para las PYMES.

- Que se trate de una cesión a título gratuito con un tercero no vinculado ni relacionado de forma contractual. En este caso, la entidad deberá elaborar una política contable teniendo en cuenta lo establecido en la sección 24 de NIIF para las PYMES que trata un tema similar a las subvenciones gubernamentales.*

La Sección 24 de la NIIF para las PYMES menciona lo siguiente:

Párrafo 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; y*
- (c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo".*



En este orden de ideas, y tratándose de activos no monetarios (ropa, mercados, alimentos para animales, etc.), estos se reconocerán por el valor razonable de los productos recibidos.

El valor razonable se medirá teniendo en cuenta los precios de mercado observables de los productos recibidos en donación (...).



Ejercicio de la revisoría fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1066	(...) ¿Cuándo una persona acepta la revisoría fiscal de una empresa y no ejerce sus funciones, existe una normativa la cual indique que su responsabilidad desaparece en cuanto a las actuaciones de la misma? El motivo por el cual la persona no continuó realizando el ejercicio de sus funciones fue por qué se llegó a un acuerdo verbal con el socio de la compañía de cesar su actividad de revisor ya que la compañía se iba a inactivar, pero nunca lo notificaron ante cámara comercio y DIAN.

RESPUESTA

(...) Los artículos 163 y 164 del Código de Comercio, acerca de la renuncia del revisor fiscal, establecen:

"Artículo 163. Designación y revocación de Administradores y Revisores Fiscales. (...).

La revocación o reemplazo de los funcionarios a que se refiere este artículo se hará con el quórum y la mayoría de los votos prescritos en la ley o en el contrato para su designación".

Artículo 164. Cancelación de la inscripción 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."

Mediante consulta 2016-0618, el CTCP manifestó lo siguiente:

"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". (Subrayado añadido)

Mediante consulta 2019-0450, el CTCP manifestó lo siguiente:

"De acuerdo con lo descrito en la Sentencia No. C-621 de 2003 de la Corte Constitucional, si el consultante actuaba como revisor fiscal, y pasados los treinta días después de la renuncia del revisor fiscal, la entidad no ha actualizado el registro de la Cámara de Comercio con el nombramiento de un nuevo revisor fiscal, este (el revisor fiscal saliente) debe radicar ante la Cámara de Comercio respectiva el retiro del revisor fiscal, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la entidad.



A continuación, véase la Sentencia No. C-621 de 2003 de la Corte Constitucional:

"11. Por todo lo anterior la Corte concluye que las normas demandadas no pueden ser consideradas constitucionales, sino bajo el entendido de que la responsabilidad que endilgan a los representantes legales y revisores fiscales salientes de sus cargos, mientras se registra un nuevo nombramiento, no puede carecer de límites temporales y materiales. Dichos límites temporales y materiales implican que:

(i) Se reconozca que existe un derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del revisor fiscal en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones. Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento.

(ii) Para el nombramiento del reemplazo y el registro del nuevo nombramiento se deben observar, en primer lugar, las previsiones contenidas en los estatutos sociales.

(iii) Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del revisor fiscal saliente, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contados a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo. Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él. A esta conclusión arriba la Corte, aplicando por analogía las normas que regulan la terminación del contrato de trabajo a término indefinido, contenidas en el artículo 47 del Código Sustantivo del Trabajo, subrogado por el artículo 5° del Decreto Ley 2351 de 1956.[26]

(iv) Pasado el término anterior sin que el órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o revisor fiscal, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal. No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el

representante legal o el revisor fiscal saliente debe dar aviso a la Cámara de Comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad.

(v) Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la Cámara de Comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al revisor fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales, judiciales o administrativos, sin perjuicio de las acciones que pueda interponer en contra de la sociedad por los perjuicios que esta situación pueda irrogarle.

(vi) No obstante todo lo anterior, la falta de publicidad de la causa que da origen a la terminación de la representación legal o de la revisoría fiscal, hace inoponible el acto o hecho frente a terceros, ante quienes el representante legal o revisor fiscal que figure registrado como tal continuará respondiendo para todos los efectos legales.

Los anteriores condicionamientos hacen que la permanencia en el registro mercantil de la inscripción del nombre de quien venía ejerciendo la representación legal o la revisoría fiscal de la sociedad se mantenga una vez producida la causa de su desvinculación, como una forma de garantía a los intereses de terceros y por razones de seguridad jurídica. Empero, pasado el término de treinta días, y mediando comunicación del interesado sobre el hecho de su desvinculación, dicha inscripción adquiere un carácter meramente formal.

Finalmente, tratándose del caso en que el representante legal o el revisor fiscal sea un apersona jurídica, debe aclararse que si de lo que se trata es de la renuncia, remoción, muerte, etc. de la persona natural que, a nombre de aquel cumple con la función, lo que procede es su reemplazo en tal actividad, sin necesidad de registro o comunicación alguna ". (Subrayados añadidos)

En conclusión, el revisor fiscal deberá renunciar ante la asamblea de accionistas, junta de socios u órgano de gobierno que lo designó, dicha renuncia no puede ser de forma verbal o ante la gerencia de la entidad, sino que deberá constar por escrito y deberá



constar en un acta de reunión del máximo órgano social de la entidad.

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. De otro lado, invitamos al consultante a radicar el retiro como revisor fiscal en la cámara de comercio de la entidad mediante el procedimiento descrito en la sentencia anteriormente citada.(...)



Ejercicio de Revisor Fiscal y Docente en la misma institución

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0449	"¿Puede una persona que es profesor en una institución educativa mediante contrato de trabajo, desempeñarse como revisor fiscal de la misma entidad?"

RESPUESTA

(...) Con respecto a la consulta del peticionario, el CTCP respondió dicha inquietud en el concepto 2017-0335, (...)

Adicionalmente, le recomendamos revisar el contenido del código de ética (ver anexo 4 del Decreto 2420 de 2015) en donde se señalan los principios, las amenazas y salvaguardas que debe considerar un contador público al prestar sus servicios profesionales.

Para el caso de su consulta es de particular relevancia lo relacionado con la amenaza de interés propio, la cual ocurre cuando un interés financiero o de otro tipo influye de manera inapropiada

en el juicio o comportamiento del profesional de la contabilidad.

Por ello, si se configura la amenaza de interés propio en la prestación de sus servicios como revisor fiscal, y ella no puede ser eliminada o reducida a un nivel aceptable, conforme a los requerimientos del código de ética, para mantener su objetividad e independencia, principios fundamentales en el ejercicio profesional, el contador público debería abstenerse de aceptar el encargo como profesor en la institución que presta sus servicios. (...)



Ejercicio profesional del Contador Público

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0975	<i>"1. ¿Una entidad jurídica que presta servicios de consultorías y asesorías contables en 18 instituciones educativas oficiales, puede contratar auxiliares para que realicen las actividades y prestación del servicio sin ser ellos contadores, sin tener la idoneidad, ni experiencia, ni estudios en el mismo campo?"</i> <i>2. ¿Puede esta misma empresa jurídica de consultorías en varias instituciones educativas oficiales realizar contratos como apoyo profesional como contador público y a su vez realizar contrato con las mismas instituciones educativas como apoyo en contratación estatal? Es decir, manejar la contabilidad y a su vez la contratación donde presuntamente habría un conflicto de interés y no se puede ser juez y parte... ¿Un contador público puede realizar funciones y actividades de contador público y de abogado con el mismo cliente?"</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a las inquietudes del consultante, el CTCP dio respuesta a la segunda pregunta en el concepto 2019-0948, (...), destacando que, entre los principios básicos de ética profesional, el artículo 37.3 de la Ley 43 de 1990 establece que:

"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",

Por lo cual el contador público no deberá prestar un servicio profesional, si alguna situación afecta su imparcialidad o influye indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

En lo referente a la primera pregunta, los auxiliares u otros colaboradores del revisor fiscal obrarán bajo su dirección y responsabilidad. También se tendrá en cuenta los requerimientos que exigen la calidad de contador público, por ejemplo, los señalados en el Art. 13 de la Ley 43 de 1990.

Al respecto el Art. 210 del código de comercio establece lo siguiente:

"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".

Adicional a lo anterior, la norma de control de calidad define el equipo del encargo así:

"todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de red, que realiza procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma d auditoria o por una firma de red. El término "equipo del encargo" también excluye a personas pertenecientes a la función de auditoría interna del cliente que prestan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple los requerimientos de la NIA 610".

También se tendrá en cuenta que el equipo del encargo, en el que podría haber personas distintas a los contadores públicos, cuando ello no sea exigido por disposiciones legales, estas también deberán cumplir los requerimientos del código de ética. (...)



Ejercicio profesional del contador en caso de limitaciones impuestas al Representante Legal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0715	<i>¿Qué derecho legal tiene un gerente general, representante legal y socio mayoritario en una sociedad limitada, de tener información sobre el estado de la contabilidad y puede estar limitado a no recibir información del revisor fiscal y contadora, puede estar limitada esa información por un acuerdo de socios donde el otro socio es el administrador?</i> <i>¿La contadora y el revisor fiscal deben verificar que los soportes para los registros contables estén soportados por documentos y actas de junta de socios o con solo un correo del administrador son válidos?</i> <i>¿Puede el revisor fiscal o la contadora negar información a un socio en una sociedad limitada?</i>

RESPUESTA

(...) Lo primero que debemos advertir es que la responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad.

El contador público en la entidad, quien también certifica los estados financieros, es la persona designada por la administración para apoyar el proceso de elaboración y presentación. Las funciones del revisor fiscal son, entre otras, la de emitir un dictamen sobre los estados financieros, (...)

Normalmente la solicitud de información por parte de los socios o accionistas de una entidad, debe realizarse a través del representante legal, y este a su vez dará las instrucciones a quien corresponda respecto de la información que debe ser entregada a estos, sin perjuicio del derecho de inspección, el cual no es ilimitado.

Los contadores públicos deben guardar confidencialidad la cual se basa en la reserva profesional (artículo 37.5, Ley 43 de 1990), reserva que puede ser levantada por disposiciones legales (artículo 63, Ley 43 de 1990).

El contador público de la entidad, quien también suscribe los estados financieros, es la persona designada por la administración para apoyar el proceso de elaboración y presentación de los estados financieros.

Es función del revisor fiscal, entre otras funciones, la de emitir un dictamen sobre

estados los financieros de propósito general, y para ello considerará en su trabajo la aplicación de normas profesionales y otras normas legales y reglamentarias.

Por ello, en el caso en que no se hayan presentado estados financieros de propósito general, esto representaría un incumplimiento de las funciones de los administradores, tal como se ha establecido en los arts. 22 a 25 de la Ley 222 de 1995. (...)

(...) El contador público actúa como experto de la administración en la elaboración y presentación de los estados financieros, al certificarlos conjuntamente con la administración, declaran que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros. (art. 57 Decreto 2649 de 1993 y art. 37, Ley 222 de 1995).

En el caso del revisor fiscal, este tiene prohibido asumir funciones administrativas, una de sus funciones es la de emitir un dictamen sobre los estados financieros que ha examinado.

Por ello, la documentación inadecuada de las transacciones, podría representar un error material en los estados financieros, y generar una abstención de opinión o una opinión calificada. (...)



Ejercicio Revisor Fiscal no posesionado en propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0452	(...) El pasado 2 de febrero del año en curso se realizó a asamblea general del conjunto (...), donde el revisor fiscal renunció y la asamblea estuvo de acuerdo (...). La asamblea eligió un nuevo revisor, (...) el nuevo revisor no se posesionó por problemas internos de la copropiedad, y el señor revisor fiscal anterior sigue en el cargo como revisor, sin haber informado a los copropietarios ni haber programado nueva asamblea extraordinaria para que se le ratifique o se elija nuevo revisor. Me gustaría saber que sanciones o implicaciones tienen los entes de control de la copropiedad, como son administrador, revisor y en su defecto consejo de administración."

RESPUESTA

(...) Sea lo primero advertir, que, en las copropiedades de uso residencial, la revisoría fiscal es potestativa y no obligatoria; respecto de ello la Ley 675 de 2001 establece lo siguiente:

"Artículo 8. Certificación sobre existencia y representación legal de la persona jurídica. La inscripción y posterior certificación sobre la existencia y representación legal de las personas jurídicas a las que alude esta ley, corresponde al Alcalde Municipal o Distrital del lugar de ubicación del edificio o conjunto, o a la persona o entidad en quien este delegue esta facultad.

La inscripción se realizará mediante la presentación ante el funcionario o entidad competente de la escritura registrada de constitución del régimen de propiedad horizontal y los documentos que acrediten los nombramientos y aceptaciones de quienes ejerzan la representación legal y del revisor fiscal. (...).

Artículo 56. Obligatoriedad. Los conjuntos de uso comercial o mixto estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos

comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto."

(...) En conclusión, si la Asamblea de copropietarios tomó la decisión de dar por terminada la relación contractual con el Revisor Fiscal, esta decisión deberá ser registrada en la alcaldía correspondiente, tal como es requerido en el artículo 8 de la Ley 675 de 2001, y que se refiere a la certificación sobre existencia y representación legal, ello sin perjuicio de que la copropiedad haya tomado la decisión de nombrar otro revisor fiscal o de eliminar la figura del revisor fiscal, en caso de no ser obligatorio.

También se entiende que el anterior revisor fiscal, no estaría habilitado para ejercer sus funciones, dado que es la Asamblea de Copropietarios, quien ha decidido tomar la decisión de prescindir de sus servicios.

Por ello, nuestra recomendación es que se efectúen las acciones necesarias para modificar los registros en la alcaldía, respecto de la existencia y representación legal y el nombramiento del revisor fiscal,



procedimiento que debe ser realizado por la administración de la copropiedad en el menor tiempo posible, que, en caso de no haberse realizado, que, en caso de no haberse realizado, motivaría el requerimiento por parte del Revisor Fiscal que ya ha dejado su cargo. (...)

Ejercicio simultáneo de Revisor Fiscal, Contador o Asesor

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0417	“¿Un Revisor Fiscal puede ser contador público o asesor de un fondo conformado por los empleados de la entidad a la cual presta sus servicios como Revisor Fiscal o tiene alguna inhabilidad?”

RESPUESTA

(...) El contador público designado como revisor fiscal, que ha cumplido los requisitos de registro y habilitación impuestos por la Ley, no deberá estar inmerso en las inhabilidades e incompatibilidades establecidas en la legislación, (...)

De acuerdo con lo anterior, y con fundamento en la información suministrada en su consulta, no observamos que exista inhabilidad para que un contador público, ejerza como contador público o asesor de un fondo de empleados de la entidad en la cual presta sus servicios como revisor fiscal, siempre que se trate de dos entidades independientes que no cumplan los requisitos para ser consideradas entidades vinculadas o partes relacionadas.

Sin embargo, deberá tenerse en cuenta que el revisor fiscal no puede ser asociado del

fondo, según lo indicado en el artículo 41 del Decreto 1481 de 1989.

En conclusión, no identificamos circunstancias que configuren una inhabilidad para el ejercicio profesional en el fondo de empleados de la entidad en la cual un revisor fiscal presta sus servicios, siempre que se trate de entidades distintas de entidades vinculadas o partes relacionadas; sin embargo, antes de suscribir un encargo para actuar como contador público o asesor del fondo, se deberá evaluar si existen amenazas que pudiesen afectar los principios de ética que deben observar todos los contadores públicos, y en caso de existir, aplicar las salvaguardas correspondientes para reducirlas a un nivel aceptable. (...)

Errores contables – fraudes

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0540	“Un contratista – proveedor de una empresa social del Estado está solicitando se le cancele una cuenta de cobro correspondiente a la prestación de un servicio periódico, sin embargo, no ha sido posible proceder con dicho pago pues en la contabilidad de la empresa dicho pago se encuentra realizado, debido a que el tesorero pagador, de manera fraudulenta, desvió los recursos a su cuenta personal. Una vez hechas las respectivas denuncias, el gerente de la empresa se encuentra en la necesidad de cumplir con el real pago de la obligación, pero desconoce el procedimiento contable para hacerlo sin incurrir en una duplicidad de pagos. Por lo anterior, la consulta consiste en que la Junta, según su competencia se lo permita, emita concepto sobre cuál deber ser el proceder contable que debe desarrollarse para cumplir realmente con la obligación que se tiene con el proveedor.”

RESPUESTA

(...) Para el caso específico referido en su consulta, lo primero que debe hacer la entidad es determinar el marco de normas de contabilidad y de información financiera aplicado por ella, y de esta forma establecer los requerimientos de baja en cuenta, corrección de errores, o reconocimiento de provisiones o contingencias, que se aplicarían a la transacción que es descrita en su consulta.

En el caso de una entidad clasificada en el Grupo 1 deben revisarse lo establecido para la baja en cuentas de la NIIF 9, y lo establecido para la corrección de errores y provisiones y contingencias en la NIC 8 y NIC 37; tratándose de una entidad clasificada en el grupo 2 los criterios de baja en cuenta de la sección 11 y lo establecido en las secciones 10 y 21 de la NIIF para las Pymes.

Por ello, en el evento en que se haya generado un fraude con respecto al saldo de una cuenta por pagar, al identificarlo se debió haber reversado los registros mediante los cuales se dio de baja el saldo de la cuenta, reconociendo las provisiones y/o contingencias que resulten pertinentes. Esto es consecuencia de que un hecho posterior afecta los criterios de reconocimiento y baja que fueron aplicados en el momento en que el saldo de la cuenta fue dado de baja; así, en un período posterior no se generaría un doble pago, sino la cancelación de una cuenta para lo cual no se han cumplido los requisitos de baja en cuenta.

Al descubrirse un fraude, después de la emisión de los estados financieros, la Entidad debe aplicar los requerimientos de la NIC 10, que establece:

“Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

8 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.

9 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste que requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

(...) (e) El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.”

Finalmente, le recomendamos revisar los criterios de baja en cuenta y unidad de cuenta que se incorporan en el nuevo marco conceptual de las NIIF plenas, los cuales aun cuando no han modificado los marcos técnicos emitidos, si son pertinentes para establecer que se han cumplido los requisitos de reconocimiento y baja en cuenta de una partida. (...)

Errores en la presentación de estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0328	Cometí un error en la variación del análisis horizontal de un componente del estado de resultados de una entidad y no fue detectado oportunamente sino hasta la exposición de los informes. Esto causó que los estados financieros fueran motivo de duda y no aprobación por parte de la asamblea general de propietarios; sin embargo, las cifras presentadas en el informe de 2018 como de 2017 son consistentes con la impresa en los libros de contabilidad. ¿Qué es lo más aconsejable en este caso? Al ser un error en forma y no en la información ¿Cuál sería el procedimiento a seguir?

RESPUESTA

(...) Respecto de los errores contables, es importante tener en cuenta que los lineamientos para la corrección de errores en una entidad del Grupo 2 (...) son los contenidos en la sección 10 *Políticas, estimaciones y errores contables*, del anexo 2, del Decreto 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionan, modifiquen o sustituyan.

En relación con la corrección de errores le recomendamos revisar la orientación técnica No. 01 (...) en la cual se han dado instrucciones en relación con la re expresión de los estados financieros, cuando existen cambios en las políticas o errores que tengan un efecto material en la situación y desempeño financiero de una entidad.

Mediante concepto 2018-705 se especificó lo siguiente:

"Cuando se trate de un error contable, debe observarse si dicho error es material o si no es material (inmaterial); de tratarse de un error inmaterial, este puede corregirse en el periodo actual reconociendo un gasto (ingreso) relacionado con la partida que presenta error; pero de tratarse de un error material, debe realizarse una re expresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES".

La corrección de errores afectará el resultado acumulado (también conocido

como ganancias retenidas, resultados de ejercicios anteriores, ganancias y pérdida acumuladas, entre otros), de conformidad con lo expresado por los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES:

"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 periodo más antiguo para el que se presenta información, re expresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad re expresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la re expresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)".

La norma específica cómo se deben corregir los errores, **esto es: corrección del error en los primeros estados financieros donde se descubrió el error y re expresión de**



forma retroactiva de los estados financieros donde ocurrió el error, lo cual está descrito en los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES versión 2015, incorporadas en el anexo segundo del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, de la siguiente manera:

"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 periodo más antiguo para el que se presenta información, re expresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad re expresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la re expresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)" (Negrilla añadida).

Si la entidad pertenece al grupo 3, debe observar lo mencionado en la Norma de Información Financiera para Microempresas que se encuentra en los párrafos 2.39 y 2.40 del capítulo 2º del anexo 3º:

"Correcciones de errores de periodos anteriores

2.39 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una microempresa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

- a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y*
- b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.*

2.40 El efecto de las correcciones de errores anteriores se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) la naturaleza del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros".

Ahora bien, si se trata de un error en las revelaciones sobre variaciones de cifras en los estados financieros (análisis horizontal), y este no tiene efecto en las transacciones y saldos presentados en los estados financieros, ni en las notas incorporados en ellos, ni en el presupuesto de ingresos y gastos que debe ser aprobado por la asamblea, podría tratarse de un error de presentación de las cifras, que aun cuando debió ser detectado por quienes certifican los estados financieros (la administración y el contador) o por los que los dictaminan (el revisor fiscal) se podría corregir conforme a los marcos técnicos normativos.

En este caso podrían presentarse las siguientes situaciones:

- Si la Asamblea advierte el error, y solicita que el error formal sea corregido, entonces los responsables de los estados financieros podrían realizar el ajuste conforme a los requerimientos técnicos y volver a someter los estados financieros para aprobación por parte de la Asamblea de propietarios; o
- Si la Asamblea no advierte el error (error inmaterial), y este es detectado por otra persona tiempo después, los responsables de los estados financieros deben corregir el error en el periodo en el que fue detectado.
- Si la Asamblea no advierte el error (error material), y este es detectado por otra persona tiempo después, los responsables de los estados financieros deben corregir el error en el periodo en el que fue detectado, pero deben ajustar la información comparativa (si la entidad pertenece al grupo dos) tal como es requerido por los marcos técnicos.



En conclusión, deberá analizarse el impacto en las transacciones, saldos, y revelaciones, así como en las cifras presentadas en el presupuesto, ejecutado y proyectado, para determinar conforme al marco técnico el procedimiento de ajuste que debe ser aplicado.

Le corresponderá a la administración de la copropiedad, como responsable de los estados financieros, establecer procedimientos que permitan identificar y corregir este tipo de errores, antes de ser aprobados para publicación.

Poner a disposición de los asociados, con el término previsto en la Ley, los estados financieros, puede ser un procedimiento que ayudaría a detectar este tipo de errores, antes de que sean sometidos a la aprobación de la asamblea.

El contador público y el revisor fiscal también deben prestar atención a estos temas, conforme a las normas profesionales y reglamentarias, dado que al certificar o dictaminar los estados financieros, están garantizando frente a terceros que los informes financieros cumplen las normas profesionales, legales y reglamentarias. (...)



Estado de cambios en el capital de trabajo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0473	(...) Para efectos de la administración financiera los gerentes, las áreas contables y financieras y para los analistas de crédito de las entidades financieras es útil y tradicional calcular con base en el estado de situación financiera intermedio (corriente/no corriente) el capital de trabajo o fondo de maniobra y su variación periódica, así como sus orígenes (fuentes) y aplicaciones (usos). (...) Sobre el tema comentado me permito elevarle las siguientes preguntas (...): ¿Pueden las entidades, (...), preparar periódicamente el estado de cambios en la situación financiera como un informe o estado financiero fuera del alcance de las NIIF? ¿Es necesario e importante (...) preparar y presentar un estado de cambios en el capital de trabajo como un informe o estado financiero fuera del alcance de las NIIF? ¿Cuál es la definición y la forma de cálculo capital de trabajo (...)?

RESPUESTA

(...) ¿Pueden las entidades, de los tres grupos empresariales, preparar periódicamente el estado de cambios en la situación financiera como un informe o estado financiero fuera del alcance de las NIIF?

¿Es necesario e importante financieramente preparar y presentar un estado de cambios en el capital de trabajo como un informe o estado financiero fuera del alcance de las NIIF?

Los estados financieros que debe presentar una entidad de conformidad con los marcos de información financiera no contemplan el estado de cambios en el capital de trabajo, ni el estado de cambios en la situación financiera.

La definición de capital de trabajo tradicionalmente corresponde a la diferencia entre el activo corriente y el pasivo corriente, temas que no son definidos en las Normas de Información Financiera vigentes en Colombia.

Por lo anterior, no es obligatorio realizar el estado de cambios en el capital de trabajo, ni el estado de cambios en la situación financiera, sin embargo, si alguna entidad considera que dicha información puede proveer información útil podría presentarlo en las notas a los estados financieros (en una nota relacionada con indicadores financieros) o como un anexo separado con destino a los distintos interesados.

¿Cuál es la definición y la forma de cálculo capital de trabajo (...)?

Una definición formal del capital de trabajo y la forma de calcularlo no se encuentra en las Normas de Información Financiera vigentes en Colombia, sin embargo, los párrafos 62, 70 y 71 de la NIC 1, dan a entender que su cálculo se realiza teniendo en cuenta los activos corrientes y pasivos corrientes de la entidad.(...)



Estado de Cambios en el Patrimonio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0904	<i>(...) ¿Porque en el estado de cambios en el patrimonio incluye una conciliación? ¿Qué se presenta en el estado de cambios en el patrimonio?"</i>

RESPUESTA

(...) los numerales 6.2 y 6.3 (...), establece:

"Sección 6. Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias acumuladas

(...) Estado de cambios en el patrimonio (...)

6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado de la entidad para el periodo sobre el que se informa, el otro resultado integral para el periodo, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, en su calidad de tales, durante el periodo.

(...) 6.3 El estado de cambios en el patrimonio incluye la información siguiente:

(a) el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no

controladoras;

(b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva (...); y

(c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de: (i) el resultado del periodo; (ii) otro resultado integral; y (iii) Los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos (...), mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos (...), y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control. (...)"

(...) A continuación se presentan los modelos de cada estado financiero:

COMPañÍA ALFA S.A.

Estado de cambios en el patrimonio para el año que termina el 31 de diciembre de 20X8
(en miles de pesos colombianos)

[illegible]



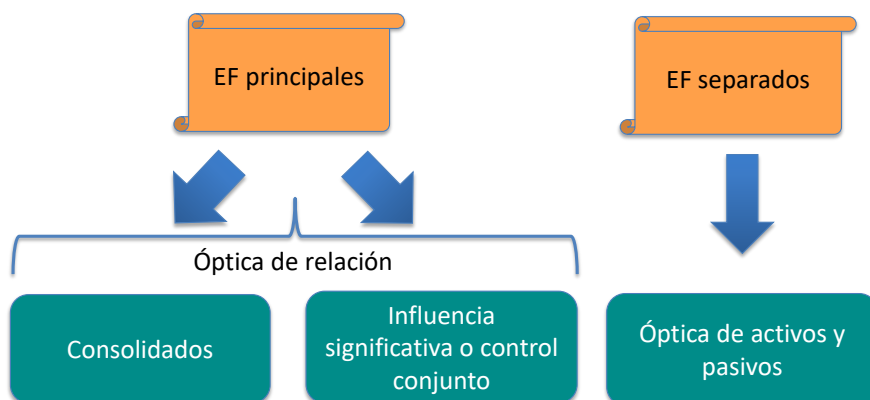
Estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0275	"(...) ¿Qué se consideran y definen como estados financieros principales? ¿Qué se consideran y definen como estados financieros primarios? ¿Los estados financieros principales necesariamente deben certificarse y dictaminarse? ¿Los estados financieros primarios necesariamente deben certificarse y dictaminarse? ¿Cada cuánto tiempo y a quién se deben presentar estados financieros principales? ¿Cada cuánto tiempo y a quién se deben presentar estados financieros primarios? ¿Cuáles son las diferencias, si las hay, de los estados financieros principales y de los estados financieros primarios con los estados financieros de propósito general? (...)"

RESPUESTA

(...)

Estados financieros principales



Los estados financieros principales son aquellos que tienen que ver con el relacionamiento con los diferentes inversionistas, por tanto, los estados financieros consolidados hacen parte integral de los estados financieros principales, así como de los estados financieros en los cuales se tengan inversiones en asociadas y negocios conjuntos y será el único estado financiero que se emite.

Por tanto, el método de medición en los estados financieros será como sigue:



	ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS		ESTADOS FINANCIEROS PRINCIPALES (CONSOLIDADOS)	
	GRUPO 2	GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 1
Inversiones en Asociadas	✓ Al costo menos deterioro de valor; ✓ Al valor Razonable con cambios en el resultado; o ✓ Método de la participación Fuente: Párrafo 9.26	✓ Al costo; ✓ De acuerdo con la NIIF 9; o ✓ Método de la participación Fuente: NIC 27.10	✓ Modelo del costo; ✓ Método de la participación; o ✓ Modelo de Valor Razonable con cambios en resultados. Fuente: Párrafo 14.4	✓ Método de la participación. Fuente: NIC 28.10
Subsidiarias	✓ Método de la participación (por expresa disposición del Decreto 2420 de 2015) Fuente: Artículo 2.1.2 del DUR 2420 de 2015	✓ Método de la participación (por expresa disposición del Decreto 2420 de 2015) Fuente: Artículo 2.1.2 del DUR 2420 de 2015	✓ Una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias. Fuente: Párrafo 9.2	✓ Una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias. Fuente: NIIF 10. 4
Negocios Conjuntos (Entidades controladas de forma conjunta)	✓ Al costo menos deterioro de valor; ✓ Al valor Razonable con cambios en resultados; o ✓ Método de la participación Fuente: Párrafo 9.26	✓ Al costo ✓ De acuerdo con la NIIF 9; o ✓ Método de la participación Fuente: NIC 27.10	✓ Modelo del costo. ✓ Método de la participación; o ✓ Modelo de Valor Razonable con cambios en resultados. Fuente: Párrafo 15.9	Método de la participación Fuente: NIIF 11.24

Así las cosas, en nuestra opinión, los estados financieros principales, individuales y separados elaborados de acuerdo con los nuevos marcos de información financiera son informes financieros de propósito general (y ellos también pueden denominarse estados financieros primarios o principales), con los cuales se pretende cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Los MTN contienen requerimientos en los que establecen lo que representa un conjunto completo de estados financieros. Para el

grupo 2, es necesario citar los numerales 3.17 al 3.22 del Anexo No. 2 y de la NIC para el grupo 1 del D.U.R. 2420 de 2015.

Dichos estados financieros deberán ser certificados por parte de los preparadores y dictaminados por parte del revisor fiscal o contador público independiente, acompañados de su opinión cuando se requerido.

La periodicidad será establecida inicialmente en las políticas contables de la entidad o según lo establezcan los organismos de supervisión. (...)



Estados financieros bajo NIIF en copropiedades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0238	<i>"(...) El contador de una Propiedad Horizontal que empieza a funcionar a partir del mes de octubre de 2017 y que en el año 2018 se ha estado ajustando el sistema contable del cual se emitirán los primeros Estados financieros de un periodo contable, puede firmar estos estados financieros del año 2018 bajo el decreto 2649 ya que apenas en este año se presupuestará la implementación de las normas NIIF, esto debido a las complicaciones que ha tenido la copropiedad en cuestión de recursos. (...)"</i>

RESPUESTA

(...) El art. 51 de la Ley 675 de 2001, especifica en las funciones del Administrador de la copropiedad la obligación de llevar contabilidad y presentar estados financieros:

"Funciones del Administrador. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del Administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes:

"1. Convocar a la Asamblea a reuniones ordinarias o extraordinarias y someter a su aprobación el inventario y balance general de las cuentas del ejercicio anterior, y un presupuesto detallado de gastos e ingresos correspondientes al nuevo ejercicio anual, incluyendo las primas de seguros. (...)

4. Preparar y someter a consideración del Consejo de Administración las cuentas anuales, el informe para la Asamblea General anual de propietarios, el presupuesto de ingresos y egresos para cada vigencia, el balance general de las cuentas del ejercicio anterior, los balances de prueba y su respectiva ejecución presupuestal.

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto. (...)"

Adicionalmente, el art. 2 de la Ley 1314 de 2009 exige aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, en adelante MTN, a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y

aseguramiento; igualmente el cumplimiento de la Ley y de las normas que se expidan con base en ella, por quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información financiera como medio prueba.

(...) en nuestra opinión, se concluye que las copropiedades están obligadas a llevar contabilidad, y al hacerlo deben aplicar los Marcos Técnicos Normativos, (...).

Por ello si una copropiedad inició su contabilidad en el año 2017, su balance inicial y los estados financieros preparados en períodos posteriores debieron ser elaborados con fundamento en lo establecido en el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015.

Tratándose de una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 3, las normas del Decreto 2649 de 1993 quedaron sin vigencia a partir del 1 de enero de 2015, por lo que preparar estados financieros con fundamento en este marco demuestra un desconocimiento por parte de la administración y del contador de los marcos técnicos aplicados en Colombia.

De otra parte, el Contador Público que prepare estados financieros bajo el Decreto 2649 de 1993, se expone a potenciales sanciones por el incumplimiento del artículo 8 de la Ley 43 de 1990, (...)

Para terminar, debemos manifestar que el marco técnico del grupo 3 es una base simplificada de contabilidad, cuya base de medición es el costo histórico, por ello es impreciso referirse a este marco técnico como un marco de principios fundamentado en las Normas Internacionales de Información Financiera.



Por ello, es más preciso referirse a las normas del Grupo 3 como una base de causación simplificada, que inclusive

contiene requerimientos mucho más sencillos que los contenidos en el anterior Decreto 2649 de 1993. (...)



Estados Financieros Compañías en Liquidación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0243	"Tengo inquietud con el Decreto 2101 de 2016 "(...) información financiera para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha" En este decreto se nombran unos estados financieros a realizar de los cuales no tengo claro la manera correcta de elaborarlos. Quería saber si (...) es posible encontrar algunos ejemplos de la aplicación de la norma a nivel de estados financieros."

RESPUESTA

(...) En la página web (...) (<http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-discusion-publica/propuesta-de-norma-de-informacion-financiera-para/doc-ctcp-mdzph-126>), se encuentra el documento

Propuesta de Norma de Información Financiera para Entidades en Liquidación, dentro del cual en el anexo 1 se presentan modelos de estados financieros de compañías en liquidación, los cuales corresponden con⁷⁹:

ANEXO 1: MODELO DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD QUE USA LA BASE CONTABLE DE LIQUIDACIÓN

Entidad XXX en liquidación

Estado de los activos netos en liquidación

Períodos terminados en 31 de marzo y en 15 de febrero de 2014

(Miles de pesos colombianos (\$))

	Notas	31 de marzo de 2014	15 de febrero de 2014
Activos			
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	\$40.259	\$30.444
Cuentas por cobrar	X	255	156
Inversiones en instrumentos de patrimonio	X	3.673	4.373
Propiedades, planta y equipo (neto)	X	25.020	38.520
Cuentas por cobrar	X	1.562	1.562
Otros activos no financieros	X	204	186
Saldo a favor impuesto de renta	X	165	165
Total activos		71.138	75.406
Pasivos			
Cuentas por pagar	X	4.300	5.400
Impuesto de renta por pagar	X	4.170	2.000
Provisiones	X	4.317	6.317
Total pasivos		10.517	13.717
Activos netos en liquidación		\$60.621	\$61.689
Número de acciones en circulación		1.000	1.000
Activos netos en liquidación por acción		\$60.6	\$61.7

⁷⁹ Cada entidad deberá realizar los ajustes necesarios relacionados con los nombres de las partidas presentadas en los estados financieros, de acuerdo con la naturaleza de los activos, pasivos,

patrimonio, ingresos y gastos mantenidos (algunas partidas de los ejemplos fueron modificadas para efectos prácticos).



Ver notas a los estados financieros

Entidad XXX en liquidación

Estado de cambios en los activos netos en liquidación

Período comprendido entre el 15 de febrero y el 31 de marzo de 2014

(Miles de pesos colombianos (\$))

	Notas	
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS, 31 de diciembre de 2013:		\$69.127
base de empresa en marcha		
Resultado integral del período comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero de 2014 (base de empresa en marcha)	X	(2.125)
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS, 14 de febrero de 2014:		67.002
base de empresa en marcha		
Ajuste por la adopción de la base contable de liquidación: Ajuste de activos y pasivos y causación de costos, gastos e ingresos de la liquidación	X	(5.313)
ACTIVOS NETOS EN LIQUIDACIÓN, 15 de febrero de 2014		61.689
Pérdida neta del período		(1.068)
ACTIVOS NETOS EN LIQUIDACIÓN, 31 de marzo de 2014		\$60.621

Ver notas a los estados financieros

Entidad XXX en liquidación

Estado de operaciones de la entidad en liquidación

Período comprendido entre el 15 de febrero y el 31 de marzo de 2014

(Miles de pesos colombianos (\$))

	Notas	
INGRESOS		
Intereses de pagarés y otros préstamos	X	\$99
Otros ingresos	X	18
Ganancias en la venta de Inversiones	X	985
Total ingresos		1.102
GASTOS		
	X	
Impuesto de renta corriente		2.170
Total gastos		2.170
PÉRDIDA NETA DEL PERÍODO		\$1.068
Pérdida por acción, cuota o parte de interés social		\$1.07

Ver notas a los estados financieros

Entidad XXX en liquidación

Estado de flujos de efectivo de la entidad en liquidación

Período comprendido entre el 15 de febrero y el 31 de marzo de 2014

(Miles de pesos colombianos (\$))

ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	
Pérdida neta del período	\$(1.068)
Cambios en los saldos diferente de efectivo relacionado con las operaciones	
Cuentas por cobrar y otros activos	(117)
Cuentas por pagar	(3.370)
Gastos acumulados por pagar	(2.000)
Cuentas por pagar por impuestos	2.170
Utilidad en la venta de inversiones	(985)
Efectivo usado en las actividades de operación	(5.370)
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
Venta de propiedades, planta y equipo (neto)	13.500
Venta de inversiones	1.685



Efectivo provisto por las actividades de inversión	15.185
Incremento neto en el efectivo y equivalentes de efectivo durante el período	9.815
<i>Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del período</i>	<i>30.444</i>
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del período	\$40.259

Ver notas a los estados financieros (...)



Estados financieros combinados

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0427	(...) Soy el contador de una entidad matriz o controlante (Compañía AA). Ella es inversora directa del 90% del capital emitido por su subsidiaria Compañía YY e inversora directa del 80% del capital emitido por su subsidiaria Compañía ZZ. Todas las entidades mencionadas están ubicadas en el Grupo 2 (...). (...) Los estados financieros consolidados que prepara y presenta la controlante Compañía AA, los certificamos el representante legal y el suscrito como contador general de la controlante y los dictamina el revisor fiscal de la entidad matriz, (...). Sobre el tema narrado me permito elevarle las siguientes preguntas resultantes, a título de consulta: ¿Se deberían preparar estados financieros combinados integrando los estados financieros de las Compañías YY y ZZ? ¿En el proceso de preparación de los estados financieros combinados únicamente se debe eliminar todas las transacciones y créditos recíprocos transados por las entidades subsidiarias? ¿Cuál entidad debe preparar los estados financieros combinados? ¿La controlante Compañía AA o cuál de las subsidiarias? ¿Quiénes deben certificar y dictaminar los estados financieros combinados? ¿Los pueden y/o deben certificarlos el representante legal y el contador público de la Compañía controlante? ¿Los pueden y/o deben dictaminarlos el revisor fiscal o el auditor externo de la Compañía controlante? ¿Los estados financieros a combinar son los mismos estados financieros presentados con propósitos de información general de cada entidad subsidiaria? ¿Una vez estén preparados y presentados los estados financieros combinados verificados, certificados y dictaminados, ante qué órgano se deben someter a la aprobación o a improbación? ¿Se deben someter a la consideración de la asamblea de accionistas, máximo órgano social de la entidad controlante? ¿En la misma sesión del máximo órgano social de la compañía controlante donde se someten a la consideración los estados financieros consolidados se pueden presentar a la consideración los estados financieros combinados? ¿Cuál es la finalidad y el objetivo de presentar estados financieros combinados? ¿Cuáles son los libros de contabilidad en los cuales se debe registrar la combinación de los estados financieros combinados? ¿En Colombia hay grupos empresariales que presenten estados financieros combinados? (...). La Guía práctica de aplicación del método de la participación y preparación de estados financieros consolidados y combinados,



promulgada por la Superintendencia de Sociedades ¿cuenta con el aval o el visto bueno del CTCP y es un documento confiable e idóneo para apoyarnos académica y profesionalmente?”

RESPUESTA

(...) considerando los marcos de información financiera vigentes, en este caso se genera una situación de control, lo cual obliga a que la controladora elabore estados financieros consolidados conforme a los requerimientos de las normas de información financiera, que para el caso corresponden con la sección 9 de la NIIF para las Pymes.

Además, se solicita en su consulta orientación sobre si las entidades subsidiarias están obligadas a presentar estados financieros combinados, en adición a los estados financieros consolidados y separados de la controladora, y los estados financieros individuales de las subsidiarias. Al respecto, las normas de información financiera del Grupo 2, se refieren a los estados financieros combinados en los siguientes términos:

"Estados financieros combinados.

9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a).

Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.
(Subrayado y negrilla nuestro)

9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos Inter empresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones Inter empresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas."

No obstante lo anterior, cuando existan requerimientos especiales de las autoridades

de supervisión, por ejemplo en el caso en que la controladora no sea una entidad domiciliada en Colombia, o se trate de una persona natural, es posible que estas autoridades requieran informes combinados de las subsidiarias domiciliadas en Colombia para propósitos de supervisión, pero en el caso que la controladora y sus subsidiarias tengan domicilio en Colombia, se debería considerar lo establecido en la sección 9 respecto de las excepciones para la presentación de los estados financieros consolidados (ver párrafos 9.2 a 9.9 de la NIIF para las Pymes).

En este caso, lo que se presentaría serían los estados financieros consolidados de la controladora, y solo en el caso de algún requerimiento especial de las autoridades de supervisión, o por solicitud interna, sería necesario elaborar informes financieros combinados.

En conclusión, una entidad del Grupo 2 debe cumplir los lineamientos establecidos en la sección 9, en relación con la obligación de preparar estados financieros consolidados y combinados.

La NIIF para las Pymes no requiere que se preparen estados financieros combinados. No obstante, las autoridades de supervisión, conforme a las normas legales y reglamentarias, podrían requerir otro tipo de información, por ejemplo, informes combinados de dos subsidiarias colombianas con una matriz en el exterior, o de dos subsidiarias locales, para propósitos de sus actividades de inspección, vigilancia y control.

En relación con su pregunta sobre la guía preparada por la Superintendencia de Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009, esta debe cumplir los lineamientos generales establecidos en las normas técnicas. Cualquier inquietud sobre su contenido, deberá ser remitido directamente a la Superintendencia de Sociedades.

Respecto de la obligación de emitir un dictamen sobre los estados financieros



consolidados, según lo establecido en el Art. 35 de la Ley 222 de 1995 y el art. 45 de la Ley 190 de 1995, lo que se requiere es una auditoría de dichos estados, por lo que no sería necesario suscribir un encargo de revisoría fiscal para la entidad consolidada.

Por ello, se entendería que cuando una entidad obligada a tener revisor fiscal, y además prepara estados financieros consolidados, sobre ellos también debe emitirse una opinión o dictamen, la cual se

realizará conforme a los requerimientos de las normas de aseguramiento de la información, sin que ello implique la contratación de otra revisoría fiscal para la entidad consolidada.

En lo relacionado con los estados financieros combinados, los requerimientos para emitir un dictamen serían los establecidos por las NIAs 700, 701 o 704 contenidas en el DUR 2420 de 2015.(...)



Estados financieros consolidados

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-358	¿Cuáles son las responsabilidades que le asisten al que firma en calidad de Contador, los estados financieros consolidados de un grupo empresarial, (...)? ¿El contador público que firma los estados financieros consolidados (...), puede o debe indicar en la certificación que los estados financieros de las entidades controladas se encuentran certificados y dictaminados por contador y revisor fiscal por lo que la responsabilidad sobre las afirmaciones en dichos estados financieros son responsabilidad de dichos profesionales y no del Contador que firma los estados financieros consolidados? ¿Qué procedimientos debe seguir el Contador que firma los Estados Financieros Consolidados cuando no es Contador de las entidades subsidiarias? ¿Debe el contador que firma los estados financieros consolidados, realizar algún tipo de verificación, auditoría o pruebas para asegurarse de la razonabilidad, fiabilidad, integridad, exactitud, valuación y demás afirmaciones sobre los estados financieros?"

RESPUESTA

(...) los numerales 9.2 al 9.9, compilados en el Anexo 2 del DUR. 2420 DE 2015, establecen:

"(...) 9.2 Excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 9.3 y 9.3C, una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora. (...)

(...) 9.8 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.

9.9 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos fuera de la jurisdicción."

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, tanto el representante legal como

el contador, firmantes de los estados financieros consolidados, tienen la responsabilidad de que dichos estados financieros incorporen la totalidad de información tanto de la controladora como de sus subsidiarias y que reflejen la realidad económica del grupo, previa aplicación de los procedimientos de consolidación descritos en los numerales 9.13 y 9.14 del anexo 2 del D.U.R. 2420 de 2015 (...).

En cuanto a las preguntas, 2, 3 y 4, la responsabilidad derivada de la firma del conjunto de estados financieros consolidados, por parte de un contador público en calidad de preparador, no se reduce ni se transfiere en el caso que no sea el preparador de los estados financieros de la controladora o de las subsidiarias que participan en el proceso de consolidación.

El representante legal y el contador público, quienes firman los estados financieros consolidados tienen la responsabilidad de certificar dichos estados, en cumplimiento de los requerimientos del artículo 37 de la Ley 222 de 1995, es por ello que los requerimientos contables exigen que la controladora efectúe procedimientos que le permitan tener políticas contables uniformes, tal como lo establece el párrafo 9.17 del anexo 2 del DUR. 2420 de 2015 (...)



(...) el Contador Público y el Representante Legal de la Entidad Controladora, deben implementar procedimientos de control que le permitan verificar y asegurar que la información consolidada refleje razonablemente la situación financiera y rendimiento de la entidad consolidada, conforme al marco técnico aplicado por la entidad; para tal fin tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo 9.15, en relación con las transacciones y saldos intragrupo.
(...)



Estados financieros intermedios en una PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0409	(...) ¿Está la administración y la contadora de la copropiedad en la obligación de elaborar y presentar los balances o estados financieros mensuales (parciales) según se lo solicite el consejo de administración o únicamente les asiste el deber de presentar balances anuales a la Asamblea? (...) ¿Cómo se denominarían los balances o estados financieros que se generan con una periodicidad distinta a la anual? ¿Bajo qué parámetros o reglamentación son expedidos? En el evento en que resulte procedente la expedición de los balances o estados financieros parciales ¿están el (la) administrador(a) y el (la) profesional contable en la obligación de firmar los precitados documentos? ¿Qué norma regula la materia? ¿Qué se debe entender por balance de prueba y que formalidades a nivel de certificación o dictamen deben cumplir? ¿Quiénes deben firmar dichos documentos? En el evento de que la copropiedad cuente con revisor fiscal (...), ¿tales estados financieros mensuales o periódicos deben estar firmados por el revisor fiscal? ¿se puede abstraer el revisor fiscal de firmar dichos balances? ¿En qué circunstancias está obligado a firmar un revisor fiscal los balances o estados financieros de una copropiedad?

RESPUESTA

(...) la administración de la entidad es la responsable de llevar la contabilidad del conjunto, y por ello si la asamblea de copropietarios, o el consejo de administración, o los estatutos le han requerido que se presenten informes financieros distintos de los anuales, por ejemplo informes mensuales o trimestrales, que permitan a los copropietarios evaluar la situación financiera, el desempeño y flujos del negocio, estos deberían ser elaborados conforme al marco de información financiera aplicado por la entidad, y certificados por el representante legal y/o el contador público, (...).

En el caso en que la propiedad horizontal sea clasificada en los Grupos 2 o 3, del anexo 2 o 3 del Decreto 2420 de 2015, deberá considerar lo siguiente respecto de sus estados financieros:

Estados Financieros	Grupo 2	Grupo 3
Estado de situación financiera	Un estado de situación financiera.	Un estado de situación financiera.
Estado de resultados	Un solo estado del resultado integral o Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado.	Un estado de resultados.
Cambios en el patrimonio	Un estado de cambios en el patrimonio ¹ .	No es exigible.



Estados Financieros	Grupo 2	Grupo 3
Flujos de efectivo	Un estado de flujos de efectivo.	No es exigible.
Notas a los estados financieros	Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	Notas a los estados financieros.

Todos los estados financieros deberán venir comparados con el periodo anterior, e incluir las notas correspondientes. (...)

PERIODICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

De acuerdo con el numeral 3.4 del capítulo 3 Presentación Estados Financieros, del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, una microempresa (grupo 3), como mínimo presentará al menos una vez al año un juego completo de estados financieros, sin embargo, podrá presentar en periodos inferiores estados financieros si la administración o los propietarios lo estiman conveniente.

En conclusión, si la asamblea de copropietarios, el consejo de administración, o los estatutos han aprobado que la copropiedad presente informes financieros de períodos intermedios, distintos de los anuales, no existe ninguna disposición que lo prohíba, y por ello dichos informes podrían emitirse y ser certificados por el representante legal y/o el contador de la copropiedad.

¿Cómo se denominarían los balances o estados financieros que se generan con una periodicidad distinta a la anual? (...)

Los estados financieros de períodos intermedios pueden cumplir la condición de informes financieros de propósito general o de propósito especial; en el caso de las entidades del grupo 3, al no existir norma específica que guíe su elaboración, se podrán aplicar los lineamientos establecidos en la NIC 34 (...) norma que permite elaborar informes financieros intermedios completos o condensados.

(...) La administración de una copropiedad como responsable de la contabilidad deberá cumplir los requerimientos que han sido establecidos en los estatutos, la asamblea o el consejo de administración; por ello si es procedente que una copropiedad prepare y presente informes financieros distintos de los anuales, los cuales se entendería que

estarían a cargo de los responsables de la administración de la entidad.

En todo caso, dichas obligaciones deberán ser tenidas en cuenta al suscribir los contratos de prestación de servicios del representante legal y contador de la copropiedad.

En el caso en que la copropiedad haya requerido la estados financieros de propósito general intermedios, entonces deberá considerar lo establecido en el artículo 37 del Código de Comercio, donde se especifica el concepto de estados financieros certificados y establece que el representante legal (administrador para el caso de las propiedades horizontales) junto con el contador, **certificarán los estados financieros**, en los cuales se debe expresar explícitamente que las afirmaciones se han cumplido (existencia, integridad, valuación, presentación y revelación), (...).

En conclusión, siempre que se expidan estados financieros de propósito general, estos deben estar certificados por el representante legal (administrador) y el contador.

¿Qué se debe entender por balance de prueba y que formalidades a nivel de certificación o dictamen deben cumplir?, ¿Quiénes deben firmar dichos documentos?

Un balance de prueba es un listado resumido de saldos por cuenta mayor y auxiliares, donde se muestran los saldos anteriores, los movimientos débito y movimientos crédito, y saldos finales cada cuenta en un periodo determinado.

Los balances de prueba no se pueden confundir con estados financieros de propósito general, ni mucho menos remplazarlos; no es necesario que se encuentren firmados, debido que no se trata de estados financieros. (...)

(...) ¿En qué circunstancias está obligado a firmar un revisor fiscal los



balances o estados financieros de una copropiedad?

En general, el revisor fiscal realiza su trabajo de forma periódica sobre la operación del ente para el cual fue contratado, pero solo emite una opinión en el dictamen de manera anual, lo cual implica además que firme los estados financieros con corte al 31 de

diciembre, por lo que ampliar los alcances de su trabajo a emitir información financiera por periodos más cortos, puede significar un incremento en los honorarios de este, a menos que se haya pactado contractualmente. (...)



Factoring de facturas con proveedores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0380	Un proveedor nos envía un comunicado indicando que ha permutado lo que le debo y que por lo tanto mi nuevo acreedor es XXX. Mi inquietud, ¿es si debo contablemente realizar la reclasificación del tercero? Qué soportes debo exigir: copia de las Facturas endosadas? la permuta?

RESPUESTA

(...) La figura que menciona el consultante se denomina factoring y ha tomado fuerza desde la expedición de la Ley 1231 de 2008 donde se unifican los criterios para considerar la factura como un título valor y servir como mecanismo de financiación; al respecto del parágrafo del artículo 2º de la Ley 1232 de 2008 menciona lo siguiente: *“La factura podrá transferirse después de haber sido aceptada por el comprador o beneficiario del bien o servicio. Tres (3) días antes de su vencimiento para el pago, el legítimo tenedor de la factura informará de su tenencia al comprador o beneficiario del bien o servicio”*.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando una entidad es informada respecto de una transferencia de la factura a un tercero diferente a quien la emitió, podrá realizar el siguiente procedimiento:

- No realizar ningún cambio de la cuenta por pagar (identificación del tercero a quien realiza el pago) y anexar como soporte del pago, la notificación de que

dicha factura fue endosada o cedida a un tercero, a quien se le realiza el pago; o

- Modificar el tercero, a nombre de quien se debe realizar el pago, dejando como soporte la notificación por parte del proveedor de que la factura fue endosada o cedida a un tercero.

El que una entidad seleccione cualquiera de las opciones anteriores, dependerá de su sistema de control interno, del aplicativo contable y de las instrucciones de la entidad respecto de las prácticas para prevenir el lavado de activos y financiación del terrorismo.

La entidad revelará la información relacionada con sus cuentas por pagar, en este caso las afectadas por transacciones de factoring realizadas por el proveedor-acreedor, cuando esta información pueda afectar de forma material las decisiones tomadas por los usuarios de sus estados financieros. (...)



Fecha del dictamen – revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0455	"(...) Les hago una consulta, cuál debería ser la fecha del dictamen del revisor fiscal de estados financieros si la Asamblea de Accionistas es convocada hoy 30 de abril de 2018 y va a ser celebrada el 23 de mayo de 2019, y la fecha del derecho de inspección es el 2 de mayo. (...)"

RESPUESTA

(...) En cuanto a la pregunta planteada por el consultante, en nuestro concepto, las funciones desarrolladas por parte del revisor fiscal, entre las que se establece entre otras, el desarrollo de la labor de auditoría para la obtención de evidencia y posterior emisión de la opinión, deben desarrollarse según el presupuesto de tiempo que este profesional haya planificado para el desarrollo de dicha labor.

Una vez entregados los estados financieros certificados, por parte de la Administración, el revisor fiscal estará en capacidad de emitir su opinión, para efectos de que sea incorporada en el paquete de estados

financieros distribuido entre los copropietarios, para efectos de su revisión, análisis y de ser necesario, ejercer el correspondiente derecho de inspección.

La fecha de la opinión del Revisor Fiscal será la fecha en la cual ha concluido todos y cada uno de los procedimientos de auditoría planificados, incluidos los procedimientos relacionados con hechos posteriores, esto es desde el 1 de enero hasta la fecha de la emisión de la opinión y las discusiones y puesta en conocimiento de los comentarios y del tipo de opinión a emitir con la administración de la Entidad. (...)



Firma de estados financieros por otro contador

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0684	<i>"Con el fin de aclarar la pertinencia de la malformación de los estados financieros pendientes por firmar por parte del contador a saliente de los meses de febrero y marzo de 2019, me permito consultar lo siguiente:</i> <i>En vista de la no entrega y firma de los estados financiero de los meses de febrero y marzo de 2019 por parte de la contadora saliente, estados financieros que fueron publicados en el chip,</i> <i>Quisiera confirmar si es pertinente y bajo qué condiciones y efectos yo como contador entrante a partir del 2 de mayo de 2019, pueda elaborarlos con la información ya registrada en la Contaduría General de la Nación para ser formalizados y ser publicados en la página del Centro de Memoria Histórica y así cumplir con la normatividad vigente de publicación de la información financiera mensual".</i>

RESPUESTA

(...) La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;
- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en

poder del contador externo relacionada con la entidad; y

- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad.

De acuerdo con lo anterior, no es adecuado que el contador público retenga los libros y soportes de contabilidad de la entidad (comprobantes de egreso, facturas de venta, facturas de compra, extractos bancarios, declaraciones tributarias, recibos de caja, libros de contabilidad, entre otros), situación que podría generarle una investigación por parte del tribunal disciplinario de la Junta Central de Contadores. Otro asunto distinto es el relacionado con el cumplimiento de las obligaciones por parte de quien contrata sus servicios, las cuales se entiende que se incorporan en el contrato.

Dentro de las funciones propias de los Contadores Públicos se encuentra la organización, revisión y control de contabilidades, llevándolas de conformidad con las normas que rigen la contabilidad en Colombia, los documentos contables de la entidad le pertenecen a la organización y no siempre son responsabilidad del contador, muchas veces los soportes contables son conservados por otras áreas como tesorería



(comprobantes de egreso), cartera (facturas de venta y recibos de caja), inventarios (facturas de compra), entre otros.

Por ello, más que entregar los soportes, libros y otros documentos, lo que el CTCP recomienda al darse por terminado el contrato, es la entrega del cargo mediante un proceso de empalme con el nuevo contador o con el funcionario que designe la entidad contratante.

Elaboración de la información financiera

La información financiera se debe elaborar teniendo en cuenta que la totalidad de los hechos económicos se encuentran registrados en la contabilidad, que la totalidad de los activos y pasivos de encuentran reconocidos, que se ha aplicado el marco de información financiera respectivo el cual puede corresponder al Régimen de Contabilidad Pública o a las Normas de Información Financiera, que la información financiera es relevante y que representa fielmente los hechos económicos,

transacciones y otros sucesos de la entidad.

En conclusión, un contador público podría ser contratado para elaborar estados financieros de períodos anteriores al inicio de la prestación de sus servicios, y para ello cumplirá las normas profesionales, legales y reglamentarias.

En el caso, en que se solicite que certifique estados financieros que no han sido elaborados bajo su participación, deberá tener en cuenta, entre otras cosas, lo siguiente: (1) comprobar que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera y el desempeño financiero de una entidad según un marco de información financiera; (2) verificar que las afirmaciones contenidas en ellos se han cumplido; (3) verificar que las cifras fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; y (4) verificar que han sido preparados bajo el marco de información financiera aplicable (...).

Firma de estados financieros por parte del revisor fiscal saliente

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1199	<i>"La compañía tiene un Representante Legal y un contador, el cual es el responsable de la elaboración de los estados financieros. El revisor fiscal, certificó con la firma ⁸⁰, los estados financieros y quedó pendiente la remisión de la información financiera con el informe de gestión de manera magnética a la Superintendencia de Sociedades.</i> <i>Este último reporte, debe ir firmado por el representante legal, contador y el revisor fiscal que desarrolló la actividad. Para el caso, el revisor fiscal no firmó el reporte que debe enviar y, por otro lado, la nueva firma de revisores fiscales no puede suscribir el documento porque fue el revisor fiscal para el periodo reportado.</i> <i>En nuestra opinión, le corresponde al revisor fiscal que hizo la labor firmar el reporte, y no a la nueva firma de revisores fiscales, pues de ser la última quien los firme, debería para ello, que re auditar, aspecto este que sería inoficioso y costoso, además de conllevar a un retardo en el reporte ante la SuperSociedades, que, de no hacerse a tiempo, traería sanciones a la compañía."</i>

RESPUESTA

(...) Lo primero que hay que aclarar, es que el revisor fiscal no certifica los estados financieros, este dictamina los estados financieros certificados y emite una opinión sobre estos. Enseguida los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, donde se menciona lo siguiente:

"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".

Mediante consulta 2019-0998 se respondió una pregunta similar de la siguiente manera:

"Debido que los estados financieros corresponden a un periodo de tiempo determinado (estado de situación financiera a diciembre 31, estado de resultado integral, de flujos de efectivo, de cambios en el patrimonio y notas explicativas de enero 1 a

⁸⁰ Nota del CTCP: El revisor fiscal no certifica los estados financieros, quien lo hace es la administración y el contador que ayudó a elaborar los estados financieros; es función del revisor fiscal de conformidad con la Ley 222 de 1995, dictaminar los estados financieros.



diciembre 31 normalmente), el revisor fiscal deberá auditar la totalidad de la información correspondiente a ese periodo, y no puede hacerlo desde un periodo inferior (por ejemplo de marzo 1 a diciembre 31), por lo

que en su propuesta de honorarios y en la carta del encargo, debió considerar el alcance de sus funciones” (...).

Firma de estados financieros y de notas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0779	(...) cómo deben ser firmados los estados financieros preparados bajo las normas internacionales de información financiera – NIIF (...). 1. ¿Cada estado financiero debe estar firmado de forma independiente? 2. ¿Tiene validez que los estados financieros se presenten en hojas diferentes (sin tener en cuenta las notas) y que solo se firme la última?, es decir, que solo se firme uno de ellos, pero se entienda que la firma vale para todos. 3. ¿Tiene validez que los estados financieros se preparen en hojas diferentes, pero las firmas solo se impongan en las notas? En este caso, ¿podría entenderse que la firma que están en las notas tiene validez para los demás estados? 4. ¿Tiene validez que diferentes estados financieros se presenten en una sola hoja? 5. Si es viable que diferentes estados financieros se presenten en una misma hoja, ¿Es necesario que tenga las firmas cada estado? o ¿basta que se firme en una sola oportunidad? 6. ¿Es válido que cada estado se presente unido a su parte de las notas y que las firmas solo impongan en la parte de las notas que va unido a cada estado? En esta hipótesis las notas se fraccionan y cada parte se presenta unida a un estado financiero. 7. De otra parte, les agradezco aclarar ¿si puede entenderse las notas como las revelaciones?, es decir, ¿las notas y las revelaciones son el mismo documento o son diferentes? 8. ¿Cuál es el sustento normativo de las notas y cuál el de las revelaciones?"

RESPUESTA

(...) ¿Cada estado financiero debe estar firmado de forma independiente?

El artículo 37 de la Ley 222 de 1995⁸¹ especifica cuando un estado financiero se entiende certificado, por parte del representante legal y contador público bajo cuya responsabilidad fueron elaborados) y cuando se entiende dictaminado, sin embargo, no se observa obligatoriedad de

firmar cada estado financiero de manera expresa.

No obstante, este Consejo recomienda firmar cada estado financiero por parte del Representante legal de la entidad, del contador público bajo cuya responsabilidad fueron elaborados, y por parte del revisor fiscal (en caso de encontrarse obligado a tenerlo).

⁸¹ 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.



¿Tiene validez que los estados financieros se presenten en hojas diferentes (sin tener en cuenta las notas) y que solo se firme la última?, es decir, que solo se firme uno de ellos, pero se entienda que la firma vale para todos.

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general "es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas⁸²", lo cual se logra aplicando las Normas de Información Financiera descritas en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

Respecto de la validez o no, de la información financiera, este Consejo no es competente para resolver dicha pregunta. (...)

¿Tiene validez que diferentes estados financieros se presenten en una sola hoja?

Los criterios de revelación y presentación de la información financiera se encuentran descritos en la Normas de Información Financiera, este Consejo recomienda presentar los estados financieros de manera separada de tal manera que abarquen una hoja por cada uno de ellos, para presentar información relevante en los mismos.

Cuando se suministran desagregaciones excesivas o información inmaterial en los estados financieros (por ejemplo, un estado de situación financiera que abarque más de una hoja de extensión) podría generar en el usuario de información financiera una distracción de las cifras relevantes, haciendo poco visible la información relevante; lo cual puede suplirse realizando una mayor desagregación en las notas a los estados financieros, donde es permitido y más adecuado.

De otro parte, presentar dos o más estados financieros en una misma hoja (por ejemplo, un estado de resultado y un estado de situación financiera) podría hacer menos útil la información, lo que podría dar la impresión

de tratarse de información poco relevante, afectando de esta forma el cumplimiento del objetivo de los informes financieros.

Los estados financieros deberán contener los criterios mínimos necesarios para su elaboración descritos en las Normas de Información Financiera.

El párrafo 3.23 de la sección 3 Presentación de Estados Financieros de la NIIF para las PYMES menciona que "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". (...)

¿Es válido que cada estado se presente unido a su parte de las notas y que las firmas solo impongán en la parte de las notas que va unido a cada estado? En esta hipótesis las notas se fraccionan y cada parte se presenta unida a un estado financiero.

Los estados financieros se deben presentar junto con las notas, se recomienda su elaboración de manera ordenada, y no mezclando las notas con los estados financieros, puesto que lo anterior podría generar confusión al lector de estos, al confundir la información que debe encontrarse en los estados financieros y la que debe encontrarse en las notas e información explicativa. (...)

⁸² Tomado del párrafo P7 de las NIIF para las PYMES (Anexo 2 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios)



De otra parte, les agradezco aclarar ¿si puede entenderse las notas como las revelaciones?, es decir, ¿las notas y las revelaciones son el mismo documento o son diferentes?

Las notas a los estados financieros contienen las revelaciones (información a revelar) incluidas en cada sección de las NIIF para las

PYMES. Las notas deberán contener información acerca del ente económico, de las políticas contables, contendrán información discriminada de las cifras presentadas en los estados financieros, y podrán describir otros aspectos. Un detalle completo de estas debe consultarse en la Sección 8 de la NIIF para las PYMES. (...).

Firma del contador sociedad contadores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0312	Agradezco su colaboración indicándome dónde puedo encontrar regulaciones de las firmas contables cuando tienen consultores que son contadores públicos y firman en representación, bajo quién recae la responsabilidad ya que según la firma no hay efectos en contra de los profesionales ¿Cuáles son las implicaciones que tienen los contadores públicos que firmen en representación de la firma? y ¿Cómo es la debida forma que el contador coloque la firma en los documentos?

RESPUESTA

(...) Una Sociedad de Contadores Públicos se define como⁸³:

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

Una Firma se define como⁸⁴:

"(a) Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

(b) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y

(c) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios".

Lo anterior con el objetivo de aclarar que una firma puede ser un contador como persona, o puede ser una sociedad de contadores públicos.

Respecto del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, se establece lo siguiente respecto de las relaciones entre el contador y la entidad para la cual trabaja:

- El contador debe abstenerse de divulgar información confidencial obtenida como

resultado de relaciones profesionales y empresariales, a menos que exista autorización de la entidad o que exista una norma legal que lo obligue (párrafo 140.1)

- El profesional de la contabilidad debe mantener la confidencialidad de la información (párrafo 140.4)

Respecto de la Norma de Control de Calidad, en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, se establece lo siguiente:

- La sociedad de contadores públicos debe mantener un control de calidad de tal manera que le proporcione una seguridad razonable de que la sociedad y sus empleados o contratistas cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios; y que los informes emitidos por la sociedad (en cabeza del contador público) son adecuados en función de las circunstancias (NICC 1.11).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la relación entre la sociedad de contadores públicos y los contadores que actúen en nombre de ella, debe encontrarse enmarcada en un contrato por escrito, donde entre otras cosas debe enunciarse las responsabilidades de cada una de las partes, la forma como debe hacerse la supervisión respecto del trabajo a realizar, y la forma como se desarrollarán y aplicarán las normas de control de calidad.

⁸³ Tomado del artículo 4° de la Ley 43 de 1990.

⁸⁴ Tomado de las definiciones del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, establecido en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015

Respecto de la forma como debe firmar el revisor fiscal que actúe en nombre de una sociedad de contadores públicos, se establecen las siguientes recomendaciones:

- El revisor fiscal al momento de firmar, debe expresar claramente su nombre y número de tarjeta profesional (parágrafo 3 del artículo 3 de la Ley 43 de 1990).
- Cuando se actúe por designación de una sociedad de contadores públicos, se deberá anexar la expresión “designado por xxxxx”

La responsabilidad del contador público y de la sociedad de contadores públicos para la cual se actúa, se enmarcan dentro de lo siguiente (tomado de la consulta 2018-852):

El Revisor Fiscal, también tiene una serie de responsabilidades civiles, penales, administrativas y disciplinarias, que se derivan de su ejercicio profesional.

*A continuación, transcribimos apartes de un ensayo publicado por el Dr. Hernando Bermúdez, en el que se hacen precisiones sobre ellas:*⁸⁵

Tipo de responsabilidad	Comentario
Civil	Dos formas clásicas: contractual y extracontractual. Contractual. se cautela el patrimonio frente a las consecuencias del incumplimiento de los convenios; Extracontractual. Se protege a terceros, es decir a personas con la cuales no exista un vínculo negocial, de cualquier daño no justificado que se les llegue a causar. Este tipo de responsabilidad se demanda ante los jueces civiles, normalmente acudiendo al rito de los procesos ordinarios y declarativos. En caso de ser hallado culpable, el contador es condenado a indemnizar el daño emergente y el lucro cesante. La ley y la jurisprudencia admiten la condena no solo por perjuicios económicos sino también por los morales. En principio la medida de la indemnización por el daño emergente está definida por la magnitud del daño causado. Por expresa disposición legal el revisor fiscal es responsable ante la persona jurídica, ante sus dueños y ante terceros, por los daños que con dolo o negligencia llegue a causarles.
Penal	Se fulmina como consecuencia del delito. Este se define como todo hecho “típico, antijurídico y culpable”. En virtud del principio de tipicidad los delitos deben ser claramente establecidos por las leyes. La consagración de una conducta como delito es asunto de política jurídica y generalmente responde a conceptos propios de lo que contemporáneamente se llama “ética civil”. El castigo por el delito admite varias modalidades. La principal y más usual es la privación de la libertad. Existen conductas menores, denominadas contravenciones, que suelen tener un castigo más benigno. La ley y la jurisprudencia colombiana no admitían la responsabilidad penal de las personas jurídicas, más ésta última cambió recientemente de posición. La acción penal es independiente de la civil, al punto que solucionada ésta aquella puede sobrevivir.

⁸⁵ Ver el documento completo en: <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermu/ensayos/> “engagement letters, 1998. También

puede ser pertinente revisar el contenido del documento “introducción a la responsabilidad del revisor fiscal, 2017”.



Tipo de responsabilidad	Comentario
	Para efecto de las penas la ley asimila a los contadores públicos a funcionarios públicos, lo que se traduce u obra como agravante de responsabilidad, determinando un castigo mayor dentro del rango establecido por el legislador. Los delitos que con mayor probabilidad podría cometer un contador público en el ejercicio de sus funciones son la falsedad, el fraude procesal y el encubrimiento.
Administrativa	Orientada a asegurar el cumplimiento de la ley. El presidente de la República es el primero y principal responsable de velar por el estricto cumplimiento de las normas jurídicas. El cumple esta función constitucional a través de toda la administración pública. Algunas entidades, como las superintendencias, están específicamente creadas para vigilar la conducta de los particulares y castigar la violación del derecho. Existe una amplia controversia sobre si se aplican o no en esta materia los principios fundamentales del derecho penal. La jurisprudencia viene sosteniendo que no y ha afirmado que, en materia administrativa cabe la responsabilidad objetiva, es decir, que la sola comprobación de las conductas, sin entrar a analizar la intención o culpa del agente, es suficiente para imponer la pena. Estas suelen consistir en amonestaciones, multas, cierre temporal o definitivo de establecimientos, suspensión o cancelación de licencias de operación, suspensión en el ejercicio del cargo o remoción del mismo. La ley consagra normas en blanco, es decir, aplicables a cualquiera y respecto de cualquier violación, que facultan a las autoridades para reprimir la responsabilidad administrativa. Existen muchas normas que se refieren específicamente al revisor fiscal.
Disciplinaria	Este tipo de responsabilidad se orienta a garantizar el cumplimiento de las normas éticas de la profesión, consagradas en la ley. El "juez" en este caso es el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores UAE. El procedimiento es breve: una denuncia o acción oficiosa da lugar a diligencias preliminares, que deben practicarse en 10 días hábiles. Si como consecuencia de éstas se concluye que hay serios motivos para considerar que se actuó contra la ética, se prepara un pliego de cargos, el cual se da en traslado al contador por el plazo de 20 días. Dentro de los 30 días siguientes, se practican las pruebas solicitadas y las que la Junta estime pertinentes. Finalmente se resuelve, pudiendo imponerse las penas de amonestación, multa, suspensión o cancelación de la matrícula profesional. La Junta ha sostenido que es competente para investigar y sancionar a las sociedades de contadores públicos, lo cual ha confirmado la jurisprudencia.

Un mismo hecho puede dar lugar a la determinación de las cuatro clases de responsabilidad. Esto se debe a que, según la tesis generalizada, el fin de cada una de ellas es distinto, es decir, "el objeto o bien jurídico tutelado" es diferente. Incluso algunas normas exigen que unas autoridades informen a las otras de los hechos para que cada una proceda en consecuencia.

Se han planteado varias estipulaciones para limitar, disminuir o eliminar la responsabilidad contractual. Lo primero que

debe decirse es que los contratos únicamente obligan a sus partes y son inoponibles a terceros. Luego el efecto de las mismas comprendería únicamente a la persona jurídica auditada, no a sus asociados o dueños ni a terceros. En segundo lugar, la ley prohíbe pactar sobre el delito, la contravención administrativa y la disciplinaria. Se considera que el acuerdo sobre ellas tiene objeto ilícito y, de contera, puede ser declarado nulo. En todo caso no son oponibles ante la autoridad". (...)



Firma indebida en estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-747	<i>"Espero que, por este medio, me puedan orientar respecto a una situación que se me presenta y quiero saber si existe algún procedimiento establecido al respecto.</i> <i>La situación es que en el año 2018 estuve voluntariamente actualizando la contabilidad de una entidad, y en marzo del mismo año, entré en liquidación. Y yo como contadora entregué los informes pertinentes y le hice seguimiento al proceso de liquidación y se presentó el caso que el liquidador, a esta fecha, 19 de julio no ha querido terminar con ese proceso, y se presentaron inconvenientes personales con los integrantes de esa entidad lo que genera en mí un grado alto de desconfianza en sus actuaciones, ya que ellos estaban atrasados en presentar informes financieros a la entidad de control y necesitaban tenerlos firmados por revisor fiscal y contador, y mi desconfianza radica en que puedan falsificar mi firma en todos los estados financieros que vayan a entregar.</i> <i>Por tanto, quisiera saber si me pueden orientar, si existe un procedimiento como tal, que yo pueda ejecutar para advertir a la entidad de control de la probabilidad de falsificación de mi firma como contador, en los informes que presente dicha entidad, o si no existe como tal, ¿Qué me pueden sugerir?"</i>

RESPUESTA

(...) De conformidad con el artículo 32 de la Ley 1778 de 2016 que adicionó el numeral 5 del artículo 26 de la Ley 43 de 1990 es el revisor fiscal quien deberá *"denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo"*, pero para el contador público no se menciona tal obligación.

La parte C del Código de Ética, secciones 300 a 350, que se incorporan en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, contienen una serie de obligaciones que deben cumplir los contadores públicos en su ejercicio como contadores de empresa, por lo que invitamos a consultarlos.

El Código de Ética, menciona entre otras cosas lo siguiente, respecto del actuar del

profesional cuando existen amenazas:

"320.7. Cuando no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa rehusará vincularse o seguir vinculado con información que considere que induce a error. El profesional de la contabilidad en la empresa se puede haber vinculado de manera inadvertida con información que induce a error. En cuanto llegue a su conocimiento, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas para que no se le siga relacionando con dicha información. Con el fin de determinar si existe una obligación de poner en conocimiento las circunstancias fuera de la entidad, el profesional de la contabilidad en la empresa puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. Además, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de renunciar" (la negrilla es nuestra) (...).



Formato de libros para derecho de inspección

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0544	(...) solicito una consulta acerca del actuar ético de la señora contadora pública, (...) debido a que se negó a enviar a través de correo electrónico los estados financieros y documentos requeridos en formato Excel para ser revisados previamente por los miembros del comité de consejo de administración (...). (...) Considero que todos los propietarios sin distinción tenemos derecho a la información para conocer la situación financiera del conjunto y si el sistema los puede generar un Excel (...)

RESPUESTA

(...) el Consejo de Administración, quien es responsable de nombrar al administrador de la copropiedad, deberá tomar las medidas pertinentes para que se cumplan las órdenes impartidas a la administración respecto de los estados financieros.

También se tendrá en cuenta que el Consejo de Administración forma parte de los órganos de administración de la entidad, y tienen responsabilidades frente a los estados financieros que son presentados para aprobación de la asamblea de copropietarios.

(...) Derecho de inspección

En la Ley 675 de 2001 (...), no existe regulación respecto al derecho de inspección de los libros de contabilidad; sin embargo se podría ejercer el derecho de inspección de los libros, de acuerdo a la aplicación extensiva del artículo 15 de la ley 1314 de 2009⁸⁶, (...)

Conclusiones respecto de la consulta sobre el derecho de inspección

Como ha podido observar, ni en la legislación mercantil y en la doctrina, ni en el Código de Comercio se menciona que la información deba ser entregada en Excel o de una forma en particular, por lo que la forma como debe ser entregada la información, su contenido y la frecuencia, deberá ser acordada entre las partes, si exceder los requisitos que establece la legislación.

De acuerdo con lo anterior, el derecho de inspección podrá ejercerse en "las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea⁸⁷" de acuerdo con lo siguiente:

- El detalle del estado de resultados (num. 1, art. 446 del Código de Comercio);
- El proyecto de distribución de utilidades, donde aplique (numeral 2 ibid.);
- Detalle de los egresos por concepto de salarios, honorarios, viáticos gastos de representación, bonificaciones, prestaciones en dinero y en especie, erogaciones por concepto de transporte y cualquiera otra clase de remuneraciones que hubiere percibido cada uno de los directivos de la sociedad (lit. a, núm. 3 ibid.);
- Un informe escrito del representante legal sobre la forma como hubiere llevado a cabo su gestión, y las medidas cuya adopción recomiende a la asamblea (núm. 4 ibid.);
- El informe del Revisor fiscal (núm. 5 ibid.);
- Libros de contabilidad, de accionistas y de actas (art. 447 del Código de Comercio)
- Comprobantes de contabilidad (ibid)(...)

⁸⁶ Aplicación extensiva. Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoría, o

cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a este.

⁸⁷ Artículo 447 del Código de Comercio.



Fuentes internas y externas de financiación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0909	"¿El patrimonio neto y pasivos forman parte de las formas de financiación de una empresa? ¿El patrimonio neto hace referencia a la financiación interna y el pasivo a la externa? "

RESPUESTA

(...) La tabla 4.1 del marco conceptual aplicado a las NIIF plenas, define los elementos de los estados financieros de la siguiente manera

Tabla 4.1 — Los elementos de los estados financieros

Aspecto tratado en el Capítulo 1	Elemento	Definición o descripción
Recursos económicos	Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
		Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Derechos de los acreedores	Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
	Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que reflejan el rendimiento financiero	Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
	Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	–	Aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos.
	–	Intercambios de activos de activos o pasivos que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio.

En temas diferentes a los referidos a los marcos técnicos de información financiera, la definición de pasivo interno y pasivo externo o financiación interna o externa podrían tener significados diferentes y deberán consultarse en la literatura que trata dichos temas.

Un ejemplo de lo anterior es el término utilizado en el Código de Comercio, que

Menciona las frases “*pasivo interno y pasivo externo*”, refiriéndose como pasivo interno a las deudas con los accionistas de la entidad.

Del mismo modo un analista financiero podría interpretar de forma diferente el concepto de financiación interna y financiación externa (...).



Funciones Revisor Fiscal en propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0985	<i>(...) actualmente me desempeño como Revisora Fiscal de un Conjunto. En donde se presentan diferentes irregularidades como son: Ejercer el derecho de inspección, la no entrega de información, ni documentos legales requeridos para el desarrollo de mis funciones y ejecución de mis funciones, como revisora fiscal, con la complicidad de Consejo de administración y la administración.</i> <i>(...) Mi pregunta es: ¿Qué recursos me quedan para dar a conocer a todos los copropietarios de las irregularidades que les he expuesto, ya que no puedo asumir los costos de la asamblea extraordinaria y ante qué entidades debo denunciar esta situación y a la vez presentar mi renuncia, al cargo ya que el consejo de administración no me ofrece las garantías necesarias para ejercer mis funciones en forma adecuada?</i> <i>(...)</i>

RESPUESTA

(...) Dentro de las funciones del revisor fiscal se incluye la de convocar a la asamblea de copropietarios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario (numeral 8 del artículo 207 del Código de Comercio), respecto de las asambleas extraordinarias deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- La reunión extraordinaria debe realizarse *"cuando las necesidades imprevistas o urgentes del edificio o conjunto así lo ameriten"* (artículo 39 de la Ley 675 de 2001);
- La reunión extraordinaria podrá ser convocada por parte del revisor fiscal (artículo 39 de la Ley 675 de 2001);
- La convocatoria se realizará *"mediante comunicación enviada a cada uno de los propietarios de los bienes de dominio particular del edificio o conjunto, a la última dirección registrada por los mismos"* (parágrafo 1 del artículo 39 de la Ley 675 de 2001);
- En la convocatoria de asamblea extraordinaria deberá insertarse el orden del día, y en la reunión no se podrán tomar decisiones sobre temas no previstos (parágrafo 1, artículo 39, Ley 675 de 2001);

Aunque el sitio donde deberá realizarse la convocatoria no fue cubierto por parte de la Ley 675 de 2001, es recomendable realizar dicha convocatoria en la sede de la copropiedad o propiedad horizontal, o de

acuerdo con lo que los estatutos especifiquen.

Otra alternativa, a la que podría recurrir la consultante, para informar las anomalías a la asamblea de copropietarios sería citar a reunión extraordinaria no presencial, de acuerdo con los artículos 42 y 43 de la Ley 675 de 2001, (...)

Finalmente, le recomendamos revisar el anexo 4 sobre Normas de Aseguramiento de la Información, particularmente lo relacionado con las Normas de Auditoría que se refieren a la comunicación de los responsables del gobierno de la entidad (NIA 260) y la comunicación de las deficiencias de control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad; en estas normas podrá encontrar directrices para comunicar a los responsables del gobierno y a la asamblea de copropietarios, si ello es pertinente, de las deficiencias identificadas en el encargo de la revisoría fiscal.

La NIA 560 también se refiere a las manifestaciones de la gerencia respecto de sus responsabilidades sobre los informes financieros.

¿Ante qué entidades debo denunciar esta situación?

Las normas de auditoría han previsto mecanismos de comunicación con los encargados del gobierno de una entidad,



también establecen directrices relacionadas con los informes que deben rendirse respecto de la información financiera, el control interno, la gestión y cumplimiento, los cuales se basan en las afirmaciones de la administración como responsable de estos temas.

Después de agotar estos requerimientos, el revisor fiscal deberá comunicar a la asamblea de copropietarios, las irregularidades identificadas al desarrollar su trabajo.

Debido que el revisor fiscal fue nombrado por la asamblea general de propietarios, es ante ella quien debe dar a conocer las irregularidades, por lo que sugerimos convocar asamblea extraordinaria de propietarios en la sede de la copropiedad, en un día y hora en la cual la mayoría de los mismos se encuentren.

¿Ante qué entidades debo presentar mi renuncia, al cargo ya que el consejo de administración no me ofrece las garantías necesarias para ejercer mis funciones en forma adecuada?

La renuncia como revisor fiscal debe ser presentada ante la Asamblea general de propietarios, quien la eligió; mediante la

citación de una reunión extraordinaria, frente a la cual los administradores deben facilitar su realización, dado que una de las funciones de los administradores es la de velar porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal. De no hacerlo, se configuraría un incumplimiento de las funciones de los administradores de la entidad.

Una vez presentada su renuncia, el administrador de la copropiedad debe registrar el cambio de revisor fiscal ante la alcaldía donde está registrada la copropiedad, si pasados treinta días no ha sido inscrita su renuncia, el revisor fiscal deberá llevar copia de la carta de renuncia a la alcaldía donde está registrada la copropiedad.

Finalmente, le recordamos la importancia de establecer al inicio de un encargo de revisoría fiscal, una carta del encargo, en el que se resumen las condiciones del encargo, y se establecen las responsabilidades de los administradores de una entidad, esta representa uno de los elementos fundamentales de las políticas y procedimientos para asegurar la calidad de los servicios suministrados (...).



Funciones y responsabilidades del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0644	<i>(...) Si la administración culpa al revisor fiscal por el desorden administrativo y amenaza con poner la queja ante la Junta Central de Contadores para que le sancionen la tarjeta profesional, ¿qué debo hacer?</i>

RESPUESTA

(...) El diseño de procedimientos de carácter administrativo y el control interno de los procesos es responsabilidad de la administración de la sociedad.

Por lo tanto, una firma (...) no deberá asumir responsabilidades de la administración que están relacionados con la materia objeto o la información de la materia objeto en un servicio proporcionado por la firma.

Si la firma asumiese responsabilidades de la administración como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente, la firma se asegurará de que la responsabilidad no esté relacionada con la materia objeto o la información de la materia objeto de los servicios que están siendo provistos por la firma.

De hacerlo, se configuraría un incumplimiento de los principios fundamentales y de la independencia, que deben observar todos los contadores públicos en su ejercicio profesional, en este caso se configurarían amenazas de autorrevisión, familiaridad e interés propio.

Lo anterior no significa que el profesional de la contabilidad no deba asumir una serie de responsabilidades profesionales, legales y reglamentarias; por ejemplo, el no haber establecido los términos del encargo de auditoría conforme a la NIA 210; o no haber emitido un informe sobre su trabajo, configurarían violaciones a las normas que deben observar los contadores públicos en su ejercicio profesional, más aun teniendo en cuenta que el art. 8 de la Ley 43 de 1990 establece que todos los contadores públicos deben actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

(...) En el momento que el revisor fiscal desarrolle actividades que están fuera de la normatividad antes citada, podría incurrir en

una coadministración, por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales (...).

Es responsabilidad del revisor fiscal el desarrollar sus funciones a cabalidad, dejando evidencia documental adecuada y suficiente y de esta manera poder dar cumplimiento a los compromisos adquiridos con la sociedad y que debieron haber quedado definidos en la carta de encargo.

Cabe la pena mencionar que en dicho documento también se plasman las responsabilidades de la Administración para con el revisor fiscal, según lo establece la NIA 210, (...).

Por ello, si el Revisor Fiscal que ingresa a la entidad, encuentra que la información financiera contiene errores materiales, estará en la obligación de informar a la administración de la entidad para que se efectúen los ajustes necesarios para corregir dichos errores, y en caso de no efectuarse establecer las salvaguardas necesarias que le permitan reducir a un nivel aceptable las amenazas que hayan sido identificadas, que se entiende fueron evaluadas al tomar la decisión de prestar sus servicios profesionales en una entidad.

(...) el revisor fiscal no debe asumir responsabilidades de la administración, pero ello no significa que no deba cumplir las normas profesionales, legales y reglamentarias que resulten pertinentes.

Por ello es de fundamental relevancia que el contador público cumpla los requisitos de la norma de control de calidad, para lo cual será de fundamental importancia el de establecer políticas y procedimientos para evaluar y establecer la aceptación o continuidad de los clientes. (...)



Funciones y responsabilidades del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0646	<i>(...) ¿En el caso que una empresa omita el envío de un artículo de los medios magnéticos distritales (...) y por tal motivo la Secretaria de Hacienda sancione dicha entidad por omisión en la información, el revisor fiscal tiene responsabilidad por la omisión y debe entrar a pagar parte de la sanción?"</i>

RESPUESTA

(...) es deber del Revisor Fiscal dar oportuna cuenta y 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; sin embargo, deberá tenerse en cuenta que el revisor fiscal no asume funciones de la administración, como las relacionadas con el sistema de control interno y el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, su función está encaminada a dar seguridad en la información suministrada, pero ello no lo convierte en responsable de esta información.

La obligatoriedad de presentar información exógena se deriva del Estatuto Tributario nacional, municipal, departamental o distrital, el cual impone la obligación de reportar información a los contribuyentes

"con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia "; dicha información es preparada por la administración, pero no requiere ser firmada por parte del revisor fiscal de la sociedad.

La responsabilidad por los estados financieros y por las declaraciones tributarias es de la administración de la entidad; esto no significa que los contadores públicos en Colombia no asuman responsabilidades frente a sus actuaciones, para lo cual se tendrán en cuenta las normas profesionales, legales y reglamentarias (...)



Gastos administrativos y preoperativos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0423	(...) El tema es sobre una Compañía S.A.S.; sus accionistas ya pagaron la totalidad del capital suscrito (\$5.000); el objeto social de la Compañía S.A.S. es la construcción y venta de vivienda VIS (Vivienda de Interés Social). Durante el año 2017 y 2018 el resultado de la operación es que ha generado pérdidas por los gastos administrativos (diferentes de los costos) preoperativos. La Compañía, ha tenido la necesidad de recibir préstamos o inversiones temporales de sus Accionistas para el desarrollo del objeto social o la operación, el cual es compra de lotes e inicio de trabajos de construcción. Los dineros temporales que han entregado los Accionistas a la Compañía en el transcurso del año 2018, son 4 veces el valor del capital Autorizado – Suscrito y pagado (\$20.000) Al cierre de cada año, y por el particular desarrollo del objeto social la Compañía ha generado pérdidas que dejan a la Empresa S.A.S. en causal legal de disolución. Los accionistas han aportado dineros de forma temporal, para el desarrollo del objeto social, dinero que decidieron los accionistas que no será capitalizado, no se cobran intereses. El dinero se devolverá a los accionistas una vez haya ingresos por ventas de la VIS; mismo desarrollo de su objeto social. Consultas: ¿Los gastos Administrativos en la Empresa, cuyo objeto social es la construcción de vivienda VIS, ingresos que entrarían a la Compañía hasta dentro de dos años, pueden tratarse como gastos pre operativos para ser cargados al estado de resultados en los años operativos? Por decisión del máximo órgano social Asamblea de Accionistas 100% de los votos. ¿Puede llevarse en todo o en parte el dinero temporal que han ingresado a la Compañía los Accionistas, como una especie de reserva o inversión temporal en el Patrimonio no sujeta a registro y si con carácter de devolución sin intereses al retornarse? Ya que los dineros adicionales al Capital, que los Accionistas han puesto en su Compañía, ¿Pueden manejarse en el Patrimonio en una cuenta diferente del Capital Social? – Cabe aclarar que, logrando este movimiento financiero se presentan los mismos estados financieros sin estar en la causal legal de disolución, situación que sería real a las condiciones económicas de la Empresa, esto, por tratarse de dineros del accionista. (...)”

RESPUESTA

(...) El párrafo 18.15 de La NIIF para las PYMES, de la Sección 18 - Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía, compilado en el

Anexo 2 del D.U.R. 2420 de 2015 y sus modificatorios, establece:



"Otros activos intangibles generados internamente (...)"

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

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

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

(c) actividades formativas;

(d) publicidad y otras actividades promocionales;

(e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y

(f) Plusvalía generada internamente." (Negrilla y subrayado fuera de texto)

Así las cosas, respecto a la primera pregunta, y basados en el párrafo antes citado, en una entidad del Grupo 2, los gastos administrativos y preoperativos que hayan sido causados deberán ser contabilizados como gastos, en el estado de resultados, en el período en que ellos sean incurridos.

Por decisión del máximo órgano social Asamblea de Accionistas 100% de los votos. ¿Puede llevarse en todo o en parte el dinero temporal que han ingresado a la Compañía los Accionistas, como una especie de reserva o inversión temporal en el Patrimonio no sujeta a registro y si con carácter de devolución sin intereses al retornarse?

Los párrafos 22.3, 22.3A y el 22.4, compilados en el Anexo 2 del D.U.R. 2420 de 2015, enuncian:

"Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio"

22.3 Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El Patrimonio incluye inversiones hechas por los propietarios de una entidad, más incrementos en esas inversiones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la entidad, menos reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones a los propietarios.

22.3A Una entidad clasificará un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio. A menos que una entidad tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4.

(...) De acuerdo con lo anterior, dando respuesta a las preguntas 2 y 3, y teniendo en cuenta que lo que se otorga por parte de los socios es un préstamo temporal sujeto a devolución y no un aporte de capital, la transacción cumpliría los requisitos para ser reconocida como un pasivo financiero (préstamos de los accionistas).

Para que se reconozca como parte del patrimonio, los préstamos realizados deberían cumplir los requisitos para ser considerados como aportes de capital, y ser de carácter permanente. (...)



Glosas de las EPS en facturación de IPS

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-01034	(...) La prestación de servicios en salud derivados de la Administración de los Planes de Beneficios, permite a las EPS el reconocimiento de una obligación con los prestadores de servicios y también un costo, sin embargo, ese registro puede cambiar por la ocurrencia de las glosas. Las glosas son objeciones a las facturas presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud – IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes. Cuando en una factura se presentan inconsistencias en lo que respecta a su presentación, consolidación, aplicación de tarifas, cobertura de servicios, entre otros, la EPS devolverá la cuenta a la IPS para su corrección y los prestadores de servicios de salud tendrán la obligación de aclarar o corregir las observaciones y dar respuesta a las mismas dentro de un plazo establecido. (...) Con base en lo anterior, mediante la aplicación de un método estadístico basado en una serie histórica de 36 meses que considera el comportamiento de la recuperación a favor de la EPS de las glosas presentadas a los prestadores de servicios, ¿es procedente reconocer el resultado del estudio técnico y tratarlo como la mejor estimación de la glosa de sobre facturación?

RESPUESTA

Una glosa puede definirse como *“una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud”⁸⁸*.

De acuerdo con la definición anterior, las glosas corresponden a un ajuste al valor cobrado por parte del proveedor de servicios (en este caso la IPS), por lo que reconocer como pasivo el valor total de la factura cobrada por el proveedor de servicios a la EPS sin tener en cuenta la incertidumbre generada por las glosas, no correspondería con una representación fiel del pasivo de la entidad para con el proveedor de servicios.

En este caso, el valor del pasivo deberá medirse por su costo histórico (esto es el precio de la transacción), no obstante deberá

ajustarse por *“la mejor estimación del importe que se requeriría para liquidar la obligación en la fecha sobre la que se informa”⁸⁹*, lo anterior se justifica en que la operación se basa en una relación contractual fuertemente reglamentada por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, por lo que se tratará de un pasivo financiero en el cual el valor a pagar se encuentra sujeto a verificación por parte de la auditoría realizada por parte de la EPS a los cobros realizados por parte de las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS).

En este caso, la entidad deberá utilizar una política contable para la medición de la cuenta por pagar a los proveedores de servicios que incluya *“una ponderación de todos los posibles resultados por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada*

⁸⁸ Tomado del *Manual Único de Glosas, Devoluciones y Respuestas*, emitido por el Ministerio de Salud y Protección Social, enlace <https://www.minsalud.gov.co/salud/Documents/A>

[nexo%20tecnico%20No.%20%206%20Res%203047-08%20y%20416-09.pdf](#)

⁸⁹ Ver párrafo 2.51 de la NIIF para las PYMES, (...).



punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo⁹⁰, lo que corresponderá a un análisis de las probabilidades asociadas con la reducción del valor a pagar al proveedor de servicios producto de las glosas.

El análisis de la probabilidad podrá realizarse de manera agrupada para todos los proveedores de servicios o podrá segmentarse teniendo en cuenta los servicios prestados y las probabilidades mayores o menores de glosar valores de acuerdo a una clase particular de servicios (ginecología, oftalmología, etc.).

Un ejemplo de lo anterior sería el siguiente:

Por el registro de la factura inicial

Cuentas	Débito	Crédito
Costos de servicio de salud	15.000.000	
Cuentas por pagar IPS		15.000.000

Por el registro contable de la probabilidad de glosas el valor cobrado por el proveedor de servicios (\$15.000.000 x 20% = \$3.000.000)

Cuentas	Débito	Crédito
Costos de servicio de salud - ajuste por glosas		3.000.000
Cuentas por pagar IPS – ajuste por glosas	3.000.000	

Si al momento de pagar la factura al proveedor resultan valores adicionales que incrementan o reducen el valor a pagar, dicho ajuste se reconocerá, en el costo del servicio de salud, como un ajuste al servicio.

Respecto de la metodología para estimar las probabilidades asociadas, esta deberá ser elaborada y documentada por parte de la entidad, donde justifique la estimación contable utilizada y realice una revisión de la misma, con el objetivo de ajustarla cuando no corresponda a la mejor estimación del pasivo.

⁹⁰Ver párrafo 21.7 literal a), de la NIIF para las PYMES, (...)



Implementación NICC1 y código de ética

Concepto	Pregunta
2019-0840	(...) quiero saber si una firma de contabilidad, que lleva dos años de constituida y que en este momento los servicios que ofrece solo es Outsourcing Contable ¿debe implementar la NICC 1? ¿El código de ética que debe hacer esta firma solo es para los contadores que trabajen en la firma o se enfoca a toda la organización (...)? (...)

Respuesta

(...) quiero saber si una firma de contabilidad, debe implementar la NICC 1.

La NICC 1 aplica para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como en otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

Por ejemplo, la NISR 4410 indica en su párrafo 4 que los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma, y por ello la NICC 1 también es aplicable a firmas de profesionales que presten servicios de compilación.

Por ello, cuando una firma (profesional en el ejercicio independiente o sociedad de contadores públicos) solo presta servicios de outsourcing contable, tendrá que en cuenta que el objetivo del establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad es proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y de que los informes emitidos por ella son adecuados en función de las circunstancias.

En el caso de prestar únicamente servicios de outsourcing se aplicarían los requerimientos de calidad para la firma, y no sería necesario incorporar en el sistema de control de calidad los requerimientos para los encargos.

Por ejemplo, el sistema de control de calidad podría incorporar aquellos elementos relacionados con la misión, visión, estructura organizacional, políticas y procedimiento de personal, liderazgo de calidad en la firma, código de ética, aceptación y continuidad de los clientes, entre otros.

Además de lo anterior, deberá revisarse otros documentos en los que se informa a terceros las actividades que desarrolla la firma, por cuanto en muchos casos en el documento o certificado de constitución se incluyen enunciados muy amplios sobre los servicios que son prestados por la firma, que bien podrían considerarse como servicios de auditoría, revisión y otros trabajos de aseguramiento.

En este caso, así actualmente no se presten los servicios, la firma tendría la obligación de desarrollar políticas y procedimientos que le permitan prestar servicios de calidad a sus clientes, en caso de que estos servicios sean suministrados.

¿El código de ética que debe hacer esta firma solo es para los contadores que trabajen en la firma o se enfoca a toda la organización para que aplique para todas las personas que laboren en esta firma?

El código de ética aplica para todos los contadores, incluidos aquellos que no suscriben ni dictaminan estados financieros, y que trabajan como empleados de una firma o entidad.

También aplica para otros miembros de los equipos de trabajo, distintos de los contadores públicos, que trabajan directamente con los equipos de la firma.

De acuerdo con el art. 8 de la ley 43 de 1990, es obligación de todos los contadores públicos, observar las normas de ética profesional, actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas y cumplir las normas legales vigentes. (...)



Impuesto al consumo en compra de cervezas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1020	(...) Con la entrada en vigor de la Ley 1943 de 2018, que derogó el artículo 430 del Estatuto Tributario (ET) y modificó el artículo 475 Ibidem, las cervezas de producción nacional e importadas pasaron a ser gravadas con el impuesto sobre las ventas plurifásico, cuya base gravable está compuesta por el precio de venta menos el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos (...). (...) somos una cadena mayorista comercializadora de cervezas nacionales e importadas, que de acuerdo con el artículo 187 de la Ley 223 de 1995 no somos responsables del impuesto al consumo de cervezas, por tanto, nuestra consulta es: ¿Cuál debe ser el manejo contable del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos que pagamos a los productores, distribuidores y/o importadores al momento de adquirir el inventario de nuestras tiendas? (...)

RESPUESTA

(...) De acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 2, el impuesto al consumo de la cerveza, al no ser recuperable para el distribuidor, este deberá tratarse como parte del costo del inventario.

En seguida el párrafo 11 de la NIC 2:

"11 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios.

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición" (subrayado añadido).

No obstante, si la entidad para efectos de controles tributarios debe detallar de manera separada los impuestos que hacen parte del costo de los inventarios, podrá utilizar los procedimientos adecuados para identificar el pago del impuesto al consumo, lo cual podría incluir separar en la cuenta de inventarios dos auxiliares, donde se identifique el valor pagado sin impuesto y el impuesto al consumo.

Un ejemplo de lo anterior corresponde a lo siguiente:

Una entidad adquiere 100 cervezas al proveedor "X", la factura de compra incluye lo siguiente:

Precio de venta de la cerveza	\$10.000.000
Impuesto al consumo	\$ 3.000.000
Impuesto sobre las ventas	\$ 1.900.000

Total de la factura \$14.900.000

De acuerdo con lo anterior, y considerando que el impuesto a las ventas es recuperable, en el módulo de inventarios se deberá reconocer el inventario por valor de \$13.000.000 (sin tener en cuenta descuentos condicionados o demás costos) el cual deberá ser costado utilizando el promedio ponderado, o Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS) como fórmula de cálculo del costo.

No obstante, en el módulo de contabilidad podrá separarse en cuentas auxiliares diferentes de inventarios el valor pagado sin impuestos y el valor pagado por impuesto al consumo. (...)



Impuesto diferido

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-278	"(...) las partidas por impuesto diferido generadas en el periodo pueden ser objeto de distribución vía dividendos (...)"

RESPUESTA

(...) La sección 29 y de manera particular, el párrafo 29.33, del Anexo No. 2 del D.U.R. 2420 del 2015, establece:

"Medición de impuestos corrientes y diferidos (...)

29.33 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad.

En ambas circunstancias, una entidad deberá medir los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, la partida de impuesto diferido hace parte del resultado por impuesto a las ganancias (que incluye el impuesto corriente, las variaciones no materiales de periodos anteriores y las variaciones del impuesto diferido) los cuales afectan el resultado del periodo.

De acuerdo con lo anterior, al momento de determinar el resultado del periodo la entidad debe evaluar la partida que podría distribuir como dividendos o participaciones a los accionistas o socios, teniendo en cuenta los resultados legalmente distribuibles (Código de comercio), los efectos fiscales de distribuirlos y los efectos en el flujo de efectivo de la entidad.

Debido a lo anterior, el resultado correspondiente a la variación del impuesto diferido del periodo afecta el resultado del mismo y por ende afecta el valor a distribuir, dado que el impuesto a las ganancias se encuentra dentro de las partidas que hacen parte del resultado del ejercicio y la base de la distribución de los dividendos o participaciones se basa en el resultado del ejercicio (...).



Impuesto diferido en propiedad, planta y equipo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1206	(...) Para NIIF somos grupo II NIIF Pymes. (...) en octubre actualizó los avalúos de terrenos y construcciones y edificaciones, (...). <i>Sin embargo, surge la siguiente interpretación para no reconocer el impuesto diferido de los terrenos: Existe una manifestación de la administración de su intención de utilizar como costo fiscal lo establecido en el artículo 72 del Estatuto Tributario, norma que permite utilizar como costo fiscal el autoavalúo de los predios (...).</i> (...) Bajo los puntos anteriores ¿se podría tomar la decisión de no reconocer el impuesto diferido pasivo para los terrenos, debido a que si se llegan a enajenar, se solicitaría al IGAC actualización de avalúo, y se tomaría este como costo fiscal, (...)? <i>Con relación a las construcciones y edificaciones la pregunta es la siguiente: (...) ¿Se debe reconocer el impuesto diferido por esta revaluación, puesto también sucede lo mismo que con los terrenos, a la vez si se puede establecer el valor del superávit como el valor de salvamento para no generar depreciación, y cada cinco años cuando se realicen nuevas mediciones ajustar por deterioro contra el superávit, o que el ajuste por superávit sea menor, o a resultados?</i>

RESPUESTA

(...) El impuesto diferido para una entidad perteneciente al grupo 2, se encuentra en el anexo 2 del DUR 2420 de 2015 en la sección 29 de la NIIF para las PYMES.

Los impuestos diferidos se generan cuando existen diferencias temporarias, las cuales corresponden a las diferencias existentes entre el importe en libros de los activos y pasivos y la base fiscal de los mismos.

No obstante, no todas las diferencias entre el importe en libros y sus bases fiscales generan impuesto diferido, para generar impuesto diferido es necesario que exista *"impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual"*⁹¹

De acuerdo con lo anterior, respecto de los elementos de propiedad, planta y equipo medidos por el método de la revaluación el impuesto diferido se determinará de acuerdo con lo siguiente:

- Importe en libros del elemento de propiedad, planta y equipo, el cual

corresponde con el importe revaluado.

- Base fiscal del elemento de propiedad, planta y equipo, la cual corresponde con el importe que será *"deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo"* (ver párrafo 29.9 de la NIIF para las PYMES).
- La diferencia temporaria corresponderá con la diferencia entre el importe en libros y su base fiscal (ver párrafo 29.12 de la NIIF para las PYMES).

La base fiscal del elemento de propiedad, planta y equipo según el párrafo 29.12 de la NIIF para las PYMES *"se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad"*, no obstante, en muchas ocasiones la base fiscal no es el mismo valor patrimonial por el cual se declaran los activos en la respectiva declaración de renta del mismo periodo en el cual se presentan los estados financieros.

Al respecto el párrafo 29.29 de la NIIF para las PYMES manifiesta lo siguiente:

⁹¹ Tomado del párrafo 29.2 de la NIIF para las PYMES (anexo 2 DUR 2420 de 2015)



"La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados.

Por consiguiente, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente (...)"

Teniendo en cuenta lo anterior, si la norma tributaria colombiana permite a una entidad tomar el avalúo catastral como su costo fiscal al momento de vender un inmueble, entonces la entidad podrá tomar como base fiscal el avalúo catastral en las condiciones que le permite la norma tributaria en la fecha sobre la que se informa.

No se podrán tener en cuenta avalúos catastrales futuros, o situaciones que no se conozcan a la fecha sobre la que se informa (fecha de cierre de los estados financieros).

Es importante mencionarle al consultante que al seleccionar voluntariamente la política contable del método de la revaluación para elementos de propiedad, planta y equipo, esta debe actualizar el valor razonable de los mismos, el cual puede obtenerse a través de la observación de los precios en el mercado o mediante estudio por parte de un perito, pero no se podrá tomar el avalúo catastral como valor razonable para aplicar el método de la revaluación, debido que el avalúo catastral tiene funciones diferentes a la de obtener el *"importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas"*.

Por lo anterior, si la base fiscal (para efectos de medir el impuesto diferido) se determina por el avalúo catastral o auto avalúo para efectos del impuesto predial, este corresponderá al que fiscalmente sea aceptado, y pueda evidenciarse mediante soportes.

Respecto del efecto del impuesto diferido, y su registro contable, deberá observarse el párrafo 29.35⁹², de tal manera que, si el efecto de la diferencia temporaria se ha generado por el reconocimiento del superávit por revaluación presentado en el otro resultado integral del periodo, entonces el efecto del impuesto diferido se reconocerá contra el otro resultado integral (acumulado en el patrimonio de la entidad), en los demás casos se reconocerá como una partida del estado de resultados (...).

⁹² 29.35 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, operaciones discontinuadas u otro resultado

integral) o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos.



Impuesto diferido-intangibles

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0906	<i>"Con el presente me permito solicitar su orientación sobre cuál sería el tiempo de reversión del impuesto diferido calculado sobre activos intangibles con vida útil indefinida (NIIF Plenas), refiriéndome específicamente a marcas y plusvalía adquiridos en una combinación de negocios. Lo anterior, teniendo en cuenta que tanto las marcas como la plusvalía son deducibles a 5 años (fiscalmente hablando), lo cual genera una diferencia temporaria. (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Respecto del impuesto diferido en una combinación de negocios, tenemos los siguientes aspectos:

- En una combinación de negocios surgirá una diferencia temporaria imponible, en el caso que el importe en libros de un activo se incremente hasta su valor razonable, pero fiscalmente no se presente ningún ajuste (NIC 12.19);
- No se reconocerá una diferencia temporaria imponible en el reconocimiento inicial de una plusvalía en una combinación de negocios (literal a de NIC 12.15 y NIC 12.21, 21A, 21B);
- El reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en una combinación de negocios afectará el importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas (NIC 12.19, NIC 12.66 a 68);
- Los activos intangibles en las NIIF plenas pueden tener vida útil indefinida y vida útil finita (NIC 38.88) lo cual debe ser evaluado por parte de la entidad. Tratándose de marcas, la vida útil se

encuentra determinada por los límites legales (vida legal de la marca y la posibilidad de renovarla indefinidamente), los ciclos típicos de vida del producto (si la marca está asignada a un único producto), los criterios comerciales, entre otros (NIC 38.90).

Mediante consulta 2019-0762 el CTCP respondió una consulta similar.

Sin embargo, son varias las situaciones que pueden surgir respecto de la reversión del impuesto diferido de la plusvalía y de los activos intangibles con vida útil indefinida, un ejemplo de lo anterior se ilustra de la siguiente manera:

La entidad "X" adquiere el control (100% de participación) de la entidad "Z" en enero 1 de 20x1, bajo las siguientes condiciones:

Valor pagado	12.500.000
Patrimonio de la entidad a la fecha de la combinación	4.335.000

El estado de situación financiera de la entidad "X" a la fecha de la combinación de negocios corresponde con lo siguiente:



Sociedad Z SAS		
Estado de situación financiera		
A enero 1 de 20x1		
Pesos Colombianos		
Activos	Importe en libros	Valor razonable
Activos corrientes	3.210.000	3.210.000
Marcas (intangible)	-	650.000
Propiedades (neto)	2.340.000	3.250.000
Total, activo	5.550.000	7.110.000
Pasivo		
Cuentas por pagar	1.215.000	1.215.000
Total, pasivo	1.215.000	1.215.000
Patrimonio		
Capital	1.250.000	
Resultados acumulados	3.085.000	
Total, patrimonio	4.335.000	5.895.000

El reconocimiento de la adquisición del negocio, bajo la NIIF 3, sería el siguiente

Medición de la combinación de negocios	Opción 1	Opción 2
Valor pagado	12.500.000	12.500.000
Patrimonio a la fecha de la combinación	4.335.000	4.335.000
Diferencia	8.165.000	8.165.000
Marcas ajustadas a valor razonable	650.000	650.000
Propiedades ajustadas a valor razonable	910.000	910.000
Pasivo por impuesto diferido- tasa 10%	(91.000)	(156.000)
Total, ajustes	1.469.000	1.404.000
Plusvalía	6.696.000	6.761.000

La diferencia entre la opción 1 y la 2, consiste en la base fiscal de la marca reconocida en la combinación de negocios. En la opción 1 se ha estimado que fiscalmente se permite tomar como costo fiscal la marca identificada por lo que únicamente genera impuesto diferido las propiedades.

En la opción 2 se ha estimado que no existe base fiscal por la marca identificada, por lo que generaría impuesto diferido el ajuste al valor razonable de las propiedades y la marca.

Respecto de la marca con vida útil indeterminada, la reversión de la diferencia temporaria sería la siguiente:

Opción 1. La marca no generó diferencia temporaria en la combinación de negocios (base fiscal igual al importe en libros)



Periodo	Importe en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria
Enero 1 de 20x1	650.000	650.000	-
Dic 31 de 20x1	650.000	520.000	130.000
Dic 31 de 20x2	650.000	390.000	260.000
Dic 31 de 20x3	650.000	260.000	390.000
Dic 31 de 20x4	650.000	130.000	520.000
Dic 31 de 20x5	650.000	-	650.000

En este caso no existiría diferencia temporaria en la combinación de negocios, pero posteriormente al amortizarse fiscalmente surge una diferencia temporaria por los años 1 al 5.

En el año 5, la diferencia temporaria seguirá igual hasta que la marca sea vendida o se inicie contablemente su amortización.

Opción 2. La marca generó diferencia temporaria en la combinación de negocios (base fiscal diferente al importe en libros)

Periodo	Importe en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria
Enero 1 de 20x1	650.000	-	650.000
Dic 31 de 20x1	650.000	-	650.000
Dic 31 de 20x2	650.000	-	650.000
Dic 31 de 20x3	650.000	-	650.000
Dic 31 de 20x4	650.000	-	650.000
Dic 31 de 20x5	650.000	-	650.000

En este caso existiría diferencia temporaria desde el reconocimiento de la combinación de negocios, al tener una base fiscal de cero, por lo que la diferencia temporaria se generaría siempre, hasta que la marca sea vendida o se inicie a amortizar contablemente.

Respecto del activo intangible por la plusvalía generada en la combinación de negocios, se observa que no genera impuesto diferido (ver párrafo 66 de la NIC 12), situación que podría cambiar si fiscalmente la plusvalía genera una deducción futura por amortización en cuyo caso se aplicaría lo dispuesto en los párrafos 21A y 21B de la NIC 12 *Impuesto a las ganancias*. (...)



Impuesto diferido por contabilización de Marcas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-282	(...) Una sociedad en su adopción a NIIF tenía una marca que había comprado, y se encontraba totalmente amortizada, la administración en esa fecha de apertura contrato una firma para valorar esta marca, dándole una contabilización de revaluación marca contra revaluación de patrimonio - adopción NIIF. Se pregunta: ¿Este valor se considera costo atribuido y por ende podría amortizarse, para efectos contables y es deducible para efectos fiscales? Si la respuesta es que contablemente es correcto, y si para la parte tributaria no fuese correcto la deducibilidad, ¿esta situación causaría impuesto diferido como diferencia permanente? ¿O temporaria a pesar de que la DIAN no la permita descontar en el tiempo?

RESPUESTA

(...) El párrafo 35.10 literal c) de la norma NIIF para las PYMES, permite usar el valor razonable como costo atribuido en intangibles; sin embargo la definición de valor razonable menciona lo siguiente: *"Valor razonable es el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua"*; el intangible debió valorarse teniendo en cuenta su valor razonable estimado a partir de un enfoque de mercado de nivel 1, esto es un precio cotizado en un mercado activo, el cual en caso de no existir hubiese generado la aplicación del modelo del costo y no del modelo del valor razonable.

Si en la fecha de transición no era posible establecer un precio cotizado en un mercado activo para el activo intangible, entonces su costo inicial (precio de adquisición) hubiese sido la base sobre la cual debió haber sido estimado su valor razonable en la fecha de adquisición, y a partir de ella haber realizado las estimaciones de vida útil, valor residual y método de depreciación, hasta la fecha de transición a la NIIF para las PYMES.

El ajuste de las estimaciones desde la fecha de adquisición solo hubiese sido posible si la información disponible en esta fecha, y no en la fecha de transición, permitiese concluir que habría un error en las estimaciones iniciales realizadas para el activo.

Al Respecto el párrafo 35.9 de la norma NIIF para las Pymes indica:

"35.9 En la adopción por primera vez de esta Norma, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

(...). (c) Estimaciones contables."

Para terminar, en lo relacionado con los activos y pasivos por impuestos diferidos, si después del ajuste en la fecha de transición hubiese existido una diferencia entre el importe en libros y su base fiscal, entonces se generaría una diferencia temporaria, la cual de ser imponible hubiese generado un activo o pasivo por impuesto diferido.

En conclusión, en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos, lo que pudo haber realizado la entidad era la revisión de las estimaciones de vida útil, valor residual y método de amortización; también podría haber recalculado el costo amortizado del activo intangible si los hechos y circunstancias y la información disponible y los juicios realizados por los responsables de los estados financieros, permitían concluir que se había generado un error al establecer estas estimaciones, el efecto del error se podría haber aplicado de forma retroactiva.

Por ello, la revaluación de los activos intangibles en la fecha de transición, para efectos contables, debió establecerse con fundamento en precios cotizados en un mercado activo, y no mediante otras técnicas de estimación del valor razonable de nivel 2 o 3 (ver párrafos 72 a 90 de la NIIF 13). (...)



Impuesto diferido por pago a proveedores del exterior

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0475	(...) Solicitud orientación encaminada a aclarar si se debe generar impuesto diferido por el efecto de la diferencia en cambio por deudas con proveedores del exterior. Para el caso específico, registramos contablemente la diferencia en cambio por la deuda en USD con proveedores del exterior (compañía vinculada), pero fiscalmente sólo debo reconocer la diferencia ocasionada al momento de realizar el pago de cada factura, es decir, que el saldo contable de la cuenta por pagar a proveedores del exterior a diciembre de 2018 es mayor que el valor a declarar fiscalmente, pero no sé el comportamiento de la TRM durante el año 2019, es decir, que no puedo evidenciar desde ahora si durante el año 2019 se va a tener un efecto positivo o negativo por este concepto en el impuesto sobre la renta y por ende no sabría si debo o no calcular impuesto diferido sólo la diferencia contable versus lo fiscal de la cuenta por pagar a proveedores. En caso de tener que calcularlo, ¿Cómo debo realizar el cálculo?

RESPUESTA

(...) Para el caso de su consulta, el mantener pasivos en el exterior en efecto representa una diferencia entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal sobre una misma transacción, generando una diferencia temporaria.

El importe en libros del pasivo corresponde con el saldo a diciembre 31, teniendo en cuenta la tasa de cambio al cierre (diciembre 31), de conformidad con el párrafo 30.9 literal a) de la NIIF para las PYMES y el párrafo 23 literal a) de la NIC 21.

La base fiscal del pasivo, es determinada por el mismo importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros (ver párrafo 8 de la NIC 12 y 29.10 de la NIIF para las PYMES), y para el caso planteado teniendo en cuenta la tasa de cambio de la transacción (ver artículo 285 del estatuto Tributario).

La diferencia temporaria corresponde a la diferencia que surge al comparar el importe en libros del pasivo a tasa de cierre y la base fiscal del pasivo a tasa de cambio de la transacción, lo que genera un gasto reconocido en los estados financieros, el cual será deducible en periodos futuros, cuando el pasivo sea cancelado.

Debido que la diferencia en cambio genera una pérdida (gasto) que será deducible en periodos futuros, entonces deberá

reconocerse un activo por impuesto diferido resultante de multiplicar la diferencia temporaria por la tasa impositiva aplicable a la entidad en el periodo en el que el pasivo se cancele (NIC 12 párrafo 47) o la tasa impositiva aprobada (párrafo 29.27 de la NIIF para las PYMES).

En conclusión, el tratamiento contable actual sobre los activos y pasivos monetarios mantenidos en moneda extranjera presenta una diferencia entre las bases fiscales y los importes en libros, lo que genera una diferencia temporaria, que puede ser deducible (cuando el importe en libros del pasivo monetario en moneda extranjera sea superior a la base fiscal del mismo) o imponible (cuando el importe en libros del pasivo monetario en moneda extranjera sea inferior a la base fiscal del mismo), la cual se mide utilizando la tasa impositiva establecida de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad.

Pero no es necesario proyectar la TRM por los periodos futuros, debido que la diferencia temporaria se calcula teniendo en cuenta la diferencia existente al periodo de cierre y tan solo se utiliza previsiones futuras respecto de la deducibilidad del gasto por diferencia en cambio o la imposibilidad sobre el ingreso por diferencia en cambio, cuando el pasivo sea cancelado, teniendo en cuenta las normas tributarias relacionadas con el impuesto sobre la renta y complementarios.(...)



Impuestos incluidos en inventarios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0623	<i>(...) ¿Qué tratamiento contable le deben dar los distribuidores minoristas de combustible a los impuestos que están incluidos en el precio de los combustibles, adquiridos a través de un mayorista. Los impuestos a que se hace referencia son: Impuesto a los combustibles, IVA, sobretasa e Impuesto al carbono?</i>

RESPUESTA

(...) Esta consulta se responderá desde la normatividad aplicable al grupo 2, es decir NIIF para las PYMES.

Por el contexto de la consulta, entendemos que se trata de inventarios de combustibles.

Tratamiento contable de los impuestos incluidos en la compra de inventarios

Teniendo en cuenta lo descrito en el párrafo 13.6 de las NIIF para las PYMES, si los impuestos aplicados sobre los combustibles (impuestos sobre las ventas, impuesto al carbono, sobretasa, etc.) son posteriormente recuperables por el distribuidor minorista de combustibles, el valor que se paga por dichos conceptos debería ser tratado como un menor valor del activo (si se trata del

impuesto sobre las ventas); en caso contrario, harán parte integral del costo de estos.

El párrafo 13.6 de la NIIF para las PYMES, menciona lo siguiente:

"Costos de adquisición

*13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y **otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales)** y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios". (...)*



Incompatibilidad Administrador y Contador en propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0567	(...) la señora XX, se desempeña como administradora de la unidad residencial XX, y se desempeña Igualmente como contadora. (...) (...) ¿Ambos están incurriendo en faltas éticas, profesionales, disciplinarios, y llegado el caso penal?

RESPUESTA

(...) **¿es legal cumplir las funciones de administrador y contador al mismo tiempo?**

Mediante consulta 2015-0863 emitida por el CTCP, se manifestó lo siguiente:

"No existe una norma legal que tenga un impedimento tácito en que se prohíba al administrador de la copropiedad, quien a su vez es el representante legal, ser simultáneamente el contador, sin embargo, el administrador debe ceñirse a lo indicado en el reglamento de propiedad horizontal y a las decisiones de la Asamblea de Copropietarios, pues si en estas se especifica que el cargo de contador debe ser ejercido por una persona diferente al administrador, se debe tener en cuenta esta restricción.

No obstante, lo anterior, el CTCP considera que por razones de ética y de control interno, no es conveniente que las funciones de administrador y de contador sean ejercidas por la misma persona, pues implica una concentración de funciones que puede ser de alto riesgo para la entidad. Cuando se preparen los estados financieros, el administrador que a su vez desarrolla funciones de contador, solo podría firmar el estado financiero utilizando una de sus condiciones, ya que no podría predicarse que los estados financieros cumplen el requisito de certificación establecido en las normas legales (ver art. 37 del Código de Comercio).

(...)

Las normas éticas que rigen la profesión contable (Ley 43 de 1990 artículos 35 al 40, y el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015⁹³) expresan lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja⁹⁴.
- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional⁹⁵.
- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye la certificación de estados financieros⁹⁶).
- Cuando se realice cualquier servicio profesional (incluida la elaboración y certificación de información financiera) el contador público deberá identificar si existen amenazas en relación con la objetividad (por tener intereses o relaciones con la entidad o sus administradores⁹⁷).

⁹³ Se denomina Código de Ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

⁹⁴ Párrafo 100.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

⁹⁵ Párrafo 100.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

⁹⁶ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

⁹⁷ Párrafo 280.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



- Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el contador debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable. Dentro de las salvaguardas se incluyen: 1- retirarse del cargo de contador, 2- poner fin a la relación financiera o empresarial que origina dicha amenaza, 3- comentar la situación entre los órganos de administración de la entidad (entre otras)⁹⁸.

(...) Debido a lo anterior se concluye lo siguiente:

- Mediante norma legal establecida en la Ley 675 de 2001, la Ley 43 de 1990 y el Código de Comercio, no existe una norma expresa que considere la existencia de una inhabilidad para ejercer como administrador y como contador al mismo tiempo; sin embargo, ejercer ambos cargos implica una concentración de funciones que puede considerarse de alto riesgo para la entidad.

- De conformidad con el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros deben ser certificados por parte del contador y representante legal de la entidad, por lo que el CTCP no considera adecuado que los mismos sean certificados por la misma persona ocupando dos cargos diferentes.
- De acuerdo con la amenazas observadas en el Código de Ética establecidas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, se considera que actuar como administrador o representar te legal y como contador en una misma entidad, se generan amenazas relacionadas con la autorrevisión, abogacía y familiaridad, que en caso de no aplicarse salvaguardas que reduzcan los riesgos a un nivel aceptablemente bajo, el contador deberá tomar la decisión de decidir seguir como contador o como administrador, pero no ejerciendo ambas funciones.

(...)

⁹⁸ Párrafo 280.4 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Incompatibilidades para el Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0518	Por medio de la presente solicitamos aclarar sobre el artículo 205 del Código de Comercio, (...) ¿Aclarar si el artículo 205 del Código de Comercio aplica para los consorcios o uniones temporales, es decir que si el Revisor Fiscal de una empresa, tiene inhabilidades o incompatibilidades a ejercer otro cargo de un consorcio o unión temporal en el cual pertenece la misma empresa?

RESPUESTA

(...) Aunque el consultante se refiere a las inhabilidades establecidas en el artículo 205 del Código de Comercio, realmente se interesa por conocer si *“el Revisor Fiscal de una empresa, tiene inhabilidades o incompatibilidades al ejercer otro cargo en un consorcio o unión temporal en el cual es participe la misma empresa”*

Al respecto este Consejo considera que un revisor fiscal no puede ocupar ningún cargo en la sociedad o sus subordinadas, así como en la operaciones conjuntas en las cuales participa la entidad a través de uniones temporales o consorcios; sin embargo, por tratarse de operaciones conjuntas que deben

ser incorporadas a la información financiera de la entidad el revisor fiscal deberá ejercer su labor abarcando también las operaciones realizadas a través de dichas figuras de colaboración empresarial, pero sin desempeñar cargos diferentes a la labor propia de la revisoría fiscal.

El ocupar un cargo en un consorcio o unión temporal, por parte de un revisor fiscal de uno de los partícipes genera una inhabilidad o incompatibilidad (según el caso) de acuerdo con lo siguiente:

Descripción	Comentarios
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser revisor fiscal quien desempeñe en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo . Quien haya sido elegido revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo (artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).

En este caso, el ocupar un cargo en una unión temporal o consorcio se asimila a ocupar un cargo dentro de la misma entidad, así como el tener vínculos económicos diferentes a los relacionados con desempeñar sus labores como revisor fiscal, y lo anterior constituye una incompatibilidad.

Finalmente le indicamos que las inhabilidades e incompatibilidades del contador público, en consideración al alto riesgo social de la profesión de contador público, deben ser analizadas en el contexto del Código de Ética

contenido en la Ley 43 de 1990 (ver art. 37), y en el Código de Ética que se incorporó al anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 (...); en donde se incorporan una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que un contador público en su ejercicio profesional independiente (en encargos de auditoría, revisoría fiscal, revisión, otros trabajos de aseguramiento o servicios relacionados) o como contador de una entidad, debe considerar antes de suscribir un contrato laboral o de prestación de servicios. (...)



Incrementos Patrimoniales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1137	(...) ¿Cuál es la metodología aceptada para analizar y determinar movimientos patrimoniales por anualidad de persona natural y a partir de qué nivel se considera? ¿Cuándo comparativamente hay un incremento patrimonial, injustificado? En segundo lugar, ¿es correcto utilizar los extractos bancarios de alguien para estudiar un resultado contable patrimonialmente y eventual, un incremento del mismo? Se requerirían otros elementos o solo bastan los extractos?”.

RESPUESTA

(...) ¿Cuál es la metodología aceptada para analizar y determinar movimientos patrimoniales por anualidad de persona natural y a partir de qué nivel se considera?

Para resolver esta pregunta se deberá tener en cuenta si la persona natural está obligada a llevar contabilidad, si este fuera el caso, la variación patrimonial corresponderá a la diferencia entre el patrimonio al inicio del período y el patrimonio al final del período, variación que se justifica por los incrementos y disminuciones del patrimonio generada por la diferencia entre ingresos y gastos que se

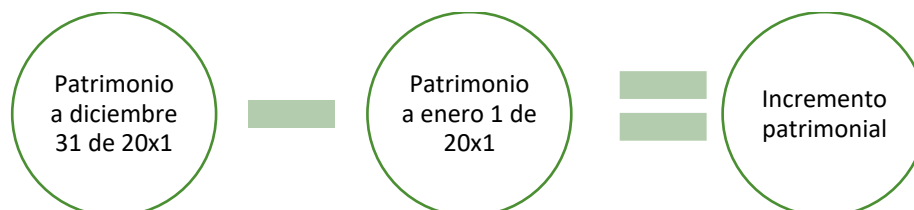
reconocen en el estado de resultados y el otro resultado integral.

En el caso de una persona natural, el patrimonio se incrementará únicamente por el resultado integral del periodo (resultado del ejercicio más otro resultado integral), debido a que una persona natural no emite instrumentos de patrimonio propio (no posee rubros de capital, ni de prima de emisión), ni entrega dividendos a sus accionistas.

De tal manera que el patrimonio a diciembre 31 del 20x1 de una persona natural es el resultado de:



El incremento patrimonial del periodo corresponde a la diferencia entre el patrimonio al final del periodo menos el importe del patrimonio al inicio del periodo:





De tal manera que el incremento patrimonial en una persona natural corresponde a lo siguiente:



No obstante, una persona natural que aplica el marco de información financiera correspondiente al grupo 3 (anexo 3 DUR 2420 de 2015), Normas de Información Financiera para Microempresas, únicamente tendrá variaciones patrimoniales correspondientes al resultado del ejercicio, debido a que en dicho marco de información financiera no se requiere el uso de revaluaciones u otras partidas que puedan afectar el otro resultado integral.

En el caso de una persona natural que aplique el marco de información financiera del grupo 2 NIIF para las PYMES (anexo 2 del DUR 2420 de 2015) el otro resultado integral estará conformado por las siguientes partidas⁹⁹:

- Algunas ganancias y pérdidas que surjan de convertir estados financieros de un negocio en el extranjero a la moneda funcional de la persona natural, diferente de la diferencia en cambio surgida por mantener activos y pasivos monetarios en moneda extranjera;
- Algunas ganancias y pérdidas actuariales;
- Algunos cambios en el valor razonable de instrumentos de cobertura, cuando la persona natural utilizan la contabilidad de coberturas; y
- Cambios en el superávit por revaluación de elementos de propiedad, planta y equipo, donde la persona natural decida por política contable medirlos por el modelo de la revaluación. (...).

⁹⁹ Tomado del párrafo 5.4 de la NIIF para las PYMES (anexo 2° DUR 2420 de 2015)



Inexactitud

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0884	"Solicito que me indiquen dónde puedo consultar la opinión del CTCP respecto del artículo 660 del Estatuto Tributario."

RESPUESTA

(...) Artículo 660 del Estatuto Tributario

El artículo 660 del Estatuto Tributario menciona lo siguiente:

"Art. 660. Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria.

*Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a (590 UVT) originado en la **inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria**, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los*

ra poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente (la negrilla es nuestra)".

Análisis del artículo 660 del Estatuto Tributario

De la lectura del artículo en mención se desprende lo siguiente:

- La sanción es interpuesta por parte del administrador de impuestos mediante resolución, y contra la misma procede el recurso de apelación;
- La sanción se produce por una **inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria**, que originan un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor equivalente a 590 UVT;
- La sanción interpuesta por parte de la administración tributaria únicamente tiene efectos sobre declaraciones tributarias y la certificación de pruebas con destino a la administración tributaria, pero no tiene el mismo efecto tratándose de estados financieros de propósito general;
- La sanción no corresponde con una

sanción disciplinaria, por lo que también podría ser objeto de una investigación disciplinaria ante el tribunal de la Junta Central de Contadores.

Inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria

El artículo 647 del estatuto Tributario es quien define lo que es una inexactitud en las declaraciones tributarias, las cuales tiene que ver con lo siguiente:

- Omisión de ingresos o de impuestos generados en operaciones gravadas;
- No incluir la totalidad de las retenciones en la fuente efectuadas o que debieron ser efectuadas, en la declaración de retención en la fuente;
- Inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos;
- Utilización de datos falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente; o
- Las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN haya declarado como proveedores ficticios o insolventes;
- El parágrafo segundo del citado artículo menciona que *"no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una **interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable**, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos"*

Para la Corte Constitucional, mediante sentencia C-597 de 1996, la inexactitud constituye lo siguiente:



"(...) la inexactitud es un concepto objetivo, que tiene un sentido preciso en materia contable, ya que implica la no correspondencia de los asientos contables con la realidad económica y los hechos acaecidos, puesto que en ciencias contables "el grado de exactitud de un estado, cuenta o documento se mide por su relativa correspondencia con los hechos". (...)

"En tercer término, es obvio que, en función del principio de autoría e individualidad que rige todo derecho punitivo, el profesional sólo debe responder si ese diverso valor deriva de la inexactitud de los datos que fueron certificados por el propio profesional, y no de otros aspectos incorporados a la declaración tributaria por el contribuyente sin conocimiento del contador, del auditor o del revisor.

Finalmente, y conforme a lo señalado en esta sentencia sobre la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionadora, es también claro que estos profesionales no podrían ser penalizados si no actuaron de manera culpable, por ejemplo, porque atestiguaron de manera inexacta sobre un determinado monto de gastos del contribuyente (sic) pero esa aseveración la efectuaron debido a un error insuperable.

"Con tales precisiones, para la Corte es perfectamente exequible la imposición de esta sanción, pues no puede olvidarse que los contadores son depositarios de la fe pública en estas materias ya que, conforme lo señala el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, la firma de un contador en los actos propios de su profesión hace presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y que las cifras registradas reflejan en forma fidedigna la situación financiera real (la negrilla es nuestra)".

Posición del CTCP respecto de la inexactitud de los datos en las declaraciones tributarias

Por tratarse de un concepto contable, la inexactitud hace referencia a errores o

fraudes materiales cometidos por parte de los responsables de la elaboración de la información financiera de la entidad, y no comprenden las diferencias de criterio que puedan presentarse entre dos contadores al momento de determinar criterios de reconocimiento, medición, presentación o revelación.

Un error o fraude corresponde a lo siguiente:

- *El fraude es definido en el glosario de términos del anexo 4º del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, como "un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal" (ver párrafo 11 de la NIA 240 Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude)*
- *El error es definido en el glosario de términos del anexo 4º del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, como "una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar".*
- *El error es definido en la NIC 8 párrafo 5º, del anexo 1 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, como "omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes del no empleo o de un uso indebido de información fiable que: (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.*

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o la mala interpretación de hechos, así como los fraudes". (...).

Informes Contador sobre causal de disolución

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0800	<i>"Para agosto 2017 contratamos a un nuevo contador en la empresa, quien laboró con nosotros a tiempo completo hasta julio 2018 y luego a tiempo parcial hasta diciembre de 2018.</i> <i>Para el cierre del periodo fiscal 2018, nuestra empresa disminuyó en más del 50% el capital, debido a varios periodos consecutivos de pérdidas; El contador indica que notificó a los socios sobre la causal de disolución establecida en el art 457 de Código de Comercio #2, sin embargo, no existe ningún documento por escrito, ni nota en los estados financieros, ni ningún tipo de advertencia para corroborar que esa información fue otorgada por escrito oportunamente a los socios.</i> <i>A pesar de que el contador recuerda muy bien esta situación, manifiesta no haber dejado ninguna evidencia de su notificación sobre esta delicada situación, y la empresa no cuenta con esta advertencia por escrito.</i> <i>¿Qué debemos hacer? Podría el contador emitir una carta informativa de lo que detecto para ese momento o ya no debemos contar con ningún tipo de información que él nos emita. En este último caso, ¿cuál sería la alternativa que tenemos? "</i>

Respuesta

(...) la Ley 222 de 1995 y otras normas del código de comercio, se refieren a las responsabilidades de los administradores de una entidad; como responsables de los estados financieros, los administradores deberán incorporar dentro del informe de gestión todas las situaciones acontecidas en la entidad, dentro de las cuales se contempla el evento planteado en su consulta, y recomendar las acciones necesarias para restablecer el importe mínimo de capital de la entidad, conforme a las disposiciones legales que resulten aplicables.

La administración también tiene la responsabilidad de informar sobre situaciones que afecten la continuidad del ente económico (hipótesis de negocio en marcha) aspecto que se presume cuando el representante legal y el contador suscriben los estados financieros.

Por ello, sin perjuicio de las responsabilidades legales de los contadores públicos en el ejercicio de sus funciones, cuya norma reglamentaria principal, es la Ley 43 de 1990, la responsabilidad de informar sobre la existencia de una de la causal de disolución, o

de hechos que afectan la continuidad del ente económico, es de la administración de la entidad.

Una revisión periódica de los estados financieros de la entidad (de fin del ejercicio o de periodos intermedios), y una comunicación efectiva entre la administración y el contador y los responsables de temas legales en la entidad, permitiría identificar este hecho y acometer las acciones que sean pertinentes, conforme a las normas legales y reglamentarias.

Los artículos 457 a 460 del código de comercio se refieren a la disolución y liquidación de la sociedad anónima y a las medidas para el restablecimiento del patrimonio que eviten la disolución de la entidad. Tales medidas deberán tomarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que queden consumadas las pérdidas indicadas, lo cual podría ser comprobado a partir de los estados financieros de periodos intermedios o de fin de ejercicio de una entidad.

Un mayor detalle sobre ello puede encontrarse en el concepto 220-115356 de emitido por la superintendencia de sociedades (...).

Adicionalmente, los responsables de los estados financieros de una entidad están

obligados a evaluar el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha.

Al respecto en la consulta 2019-0502, el CTCP indica lo siguiente (...):

Criterio	Análisis
Obligación de evaluar el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha	Al final de cada periodo la entidad deberá evaluar la hipótesis de negocio en marcha de conformidad con los marcos de información financiera aplicables. Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas (NIC 1.25). Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento (párrafo 3.8 de la NIIF para las PYMES). La administración de una entidad, como responsable de los estados financieros, debe realizar su evaluación de negocio en marcha tan pronto como sea practicable, la cual debe conducir a decisiones sobre los procesos, procedimientos, información, análisis y otras acciones que son necesarias sobre aspectos financieros, operacionales y legales (párrafo 13, anexo 5 Decreto 2420 de 2015).
Hipótesis de negocio en marcha	Se considera que una entidad cuenta con la capacidad de continuar sus operaciones durante un futuro predecible, sin necesidad de ser liquidada o de cesar en sus operaciones y, por lo tanto, sus activos y pasivos son reconocidos sobre la base de que los activos serán realizados y los pasivos cancelados en el curso normal de las operaciones comerciales. Una consideración especial de la hipótesis de negocio en marcha es que la entidad tiene los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones cuando ellas sean exigibles en el futuro predecible (párrafo 5, anexo 5 Decreto 2420 de 2015) Las Normas de Información Financiera en Colombia (NIF), establecen que una entidad elaborará sus estados financieros de propósito general bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la administración pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas (párrafo 7, anexo 5 Decreto 2420 de 2015). (...)

(...)



Informes del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0352	El numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio establece como una de las funciones del revisor fiscal 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. Con base en lo anterior, agradezco me indiquen si existe alguna normatividad aplicable en cuanto a la periodicidad (mensual, bimestral, semestral, etc.) con la cual el revisor fiscal debe emitir los informes o cartas de control interno como resultado de su gestión. ¿De otra parte, en qué consiste el principio de “permanencia” del revisor fiscal? ¿Hace referencia al número de horas que debe permanecer en las instalaciones del cliente? (...)”

RESPUESTA

(...) La circular externa 115-000011 expedida por la Superintendencia de sociedades, sobre Revisoría Fiscal, en su numeral 4.2 establece:

"4. Criterios para elección del Revisor Fiscal principal y suplente. (...)

4.2. Calidades Subjetivas

A efectos de garantizar un adecuado y eficiente cumplimiento de las funciones del revisor fiscal es conveniente que quien vaya a ser elegido reúna, de acuerdo con la naturaleza del ente económico (...), los siguientes requisitos:

*(...) **c) Presentar una propuesta de servicios que incluya, entre otros, aspectos relacionados con los informes que presentará y su periodicidad, personas que conformarán su equipo de trabajo y las bases del cálculo de sus honorarios. (...)***

La NIA 200, establece "La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A48. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente.

Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la

relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste.

Esto se reconoce en ciertos marcos de información financiera (...).

En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A49. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- *planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;*
- *dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones"*

Así mismo, el párrafo A33 de la **NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad**, establece:



"Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado.

*Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la **oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales.***

De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con las personas adecuadas de dicha función antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad".

La NIA 240 y 250 también establecen una serie de responsabilidades de los contadores públicos cuando suscriben encargos de auditoría externa o revisoría fiscal, en la cual deben emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, en relación con el fraude o error, y el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de los estados financieros, que también son aplicables en un encargo de revisoría fiscal.

Así las cosas, dando respuesta a la primera pregunta, en nuestra opinión, teniendo en cuenta el numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio y el texto antes citado, la periodicidad de los informes del revisor

fiscal deberá ser la establecida en la propuesta de servicios profesionales y la planeación de auditoría según el grado e impacto de los hallazgos detectados de la labor de auditoría, adelantada por el revisor fiscal de la entidad.

Es importante resaltar que la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos de auditoría, son responsabilidad del Revisor Fiscal y deben ser establecidos desde la estrategia y planeación de auditoría.

En cuanto a la segunda pregunta, en nuestra opinión, el principio de permanencia que ha sido definido por algunas entidades de inspección, vigilancia y control, pero que no se encuentra definido en regulación alguna, según las normas profesionales y los marcos legales y reglamentarios cuando se hace referencia a la permanencia, el ejercicio de la Revisoría Fiscal debe cubrir todos los componentes de la entidad (Ente económico), y durante el desarrollo de sus funciones el Contador Público debe estar permanentemente enterado y actualizado acerca de las transacciones y otros eventos y sucesos que son relevantes para la entidad y que podrían tener efecto en la existencia de una posible incorrección por error o fraude (ver NIA 240 y 250), o que podría ser contraria a otros requerimientos establecidos en la Ley.

Por lo anterior, la permanencia no debe entenderse como el establecimiento físico del Revisor Fiscal en un espacio de la Entidad durante el período de su encargo. (...)



Informes del Revisor Fiscal en Copropiedades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0410	"(...) 1. ¿En el marco de las responsabilidades asignadas a los profesionales contables que fungen como revisores fiscales, previstas en el artículo 207 y 208 del Código de Comercio, resulta procedente solicitarles la presentación de informes o dictámenes periódicos cuando se les ha nombrado por una copropiedad? 2. Por el contrario, ¿únicamente están obligados a presentar un informe o dictamen al cierre de cada vigencia? De ser así, ¿Qué función o aporte podrían brindar a la copropiedad antes de dicho termino? (...)"

RESPUESTA

(...) Acerca de las preguntas planteadas por parte del consultante, en nuestro concepto, el revisor fiscal es contratado para emitir una opinión o dictamen acerca del periodo objeto de análisis, es decir su presentación es anual.

Sin embargo, la comunicación entre la Administración y el revisor fiscal debe desarrollarse teniendo en cuenta las responsabilidades del revisor fiscal, el alcance y del momento de realización de las auditorías planificadas. Debe validarse por parte del revisor fiscal la forma en la que se realizarán las comunicaciones, siempre enfocadas dentro de las responsabilidades que tiene la Dirección en cuanto a la adopción y puesta en marcha de las recomendaciones emitidas.

Adicionalmente, en cuanto al principio de oportunidad de las comunicaciones del revisor fiscal, citamos el numeral 2 del Artículo 207 del 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; (...)".

Por tanto, si la administración requiere un informe distinto al del cierre del ejercicio, este requerimiento debe quedar establecido en la carta de acuerdo o contrato de prestación de servicios con la correspondiente estimación de los honorarios.

En conclusión, le recomendamos revisar los términos del acuerdo de prestación de servicios suscrito con la entidad en la cual presta sus servicios, y establecer si en este se incorporó la obligación de suscribir mensualmente los estados financieros; de no haberlo hecho se cumplirán los requerimientos establecidos en las normas legales que señalan las obligaciones del revisor fiscal.(...)



Inhabilidades del Revisor Fiscal en PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0242	"Soy propietario de una unidad residencial (...), la unidad residencial (...) no tiene obligación de tener revisor fiscal, pero igual allí se elige anualmente un contador público para tal cargo. Hice parte del Consejo de Administración hasta el día 16 de febrero de 2019 y en la Asamblea de Propietarios puse a consideración mi nombre para la revisoría fiscal saliendo elegido por la asamblea de propietarios. (...) ¿Quisiera saber si existe alguna inhabilidad para que yo asuma como Revisor Fiscal de mi copropiedad, y en caso de existir sanción alguna, cuál sería?"

RESPUESTA

(...) Las siguientes normas son aplicables al caso expuesto en su consulta, las cuales se refieren a las funciones del revisor fiscal:

(...) **Ley 675 de 2001**

"Art. 56. **Obligatoriedad.** Los conjuntos **de uso comercial o mixto** estarán obligados a contar con Revisor Fiscal, contador público titulado, con matrícula profesional vigente e inscrito a la Junta Central de Contadores, elegido por la asamblea general de propietarios.

El Revisor Fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, ni tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, ni vínculos comerciales, o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones, con el administrador y/o los miembros del consejo de administración, cuando exista.

Los edificios o conjuntos de uso residencial podrán contar con Revisor Fiscal, si así lo decide la asamblea general de propietarios. En este caso, el Revisor Fiscal podrá ser propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto." (Subrayado nuestro).

"Art. 57. **Funciones.** Al Revisor Fiscal como encargado del control de las distintas operaciones de la persona jurídica, le corresponde ejercer las funciones previstas en la Ley 43 de 1990 o en las disposiciones que la modifiquen, adicionen o complementen, así como las previstas en la presente ley".

Ley 43 de 1990

"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, deberá establecerse qué tipo de funciones han sido asignadas al Revisor Fiscal, por cuanto ellas podrían diferir de las establecidas en las normas generales, las cuales se aplicarían en el caso en que ellas no hayan sido establecidas en los estatutos o en la Asamblea de copropietarios.

En conclusión, cuando en los estatutos o la Asamblea de una copropiedad de uso residencial no se hayan establecido las funciones del Revisor Fiscal potestativo, ejercido por un contador Público, y tuviera que darse aplicación a las normas generales, el haber formado parte de la administración generaría una inhabilidad de acuerdo a lo establecido en la Ley 43 de 1990 y el código de ética.

Si este no es el caso y el Revisor Fiscal Potestativo solo debe ejercer las funciones asignadas por los estatutos o la asamblea de copropietarios, y ellas son distintas de las de emitir una opinión sobre los estados financieros, el fiscal, incluso podrían no ser contador, y no existiría ninguna inhabilidad, dado que en este caso se aplicaría lo establecido en el parágrafo del Art. 207 del Código de Comercio.



Le recomendamos revisar lo establecido en el código de ética incorporado en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, y sus modificatorios, para una mejor comprensión de los

principios, amenazas y salvaguardas que debe considerar un contador público, con el usuario de sus servicios. (...)



Ingreso por recuperaciones de gastos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0591	<i>¿Cuál es la presentación y registro contable bajo la Norma Internacional de la recuperación gastos de ejercicios anteriores y recuperación de gastos del período?</i>

RESPUESTA

(...) Mediante consulta 2015-0666, se resolvió una consulta similar teniendo en cuenta lo siguiente:

"Ingresos y gastos de ejercicios anteriores y recuperaciones del período y ejercicios anteriores *En el caso de partidas registradas en las cuentas de ingresos y gastos de ejercicios anteriores y recuperaciones del ejercicio y de ejercicios anteriores, lo primero que se debe hacer es identificar el origen de los ajustes, los cuales se pudieron haber originado por el reconocimiento de errores, por cambios en políticas contables, o por cambios en las estimaciones contables (...).*

Los errores y los cambios de política requieren que se efectúe ajuste retroactivo, considerando los criterios de impracticabilidad contenidos en las normas. Para los cambios en las estimaciones contables se requiere que sean reconocidos de forma prospectiva. En uno u otro caso, la entidad deberá efectuar las revelaciones que son requeridas en las normas de revelación".

Definición de recuperaciones de gastos

Las recuperaciones de gastos y costos (del periodo actual o de periodos anteriores) se presentan por correcciones valorativas realizadas a los activos y pasivos que requieren para su medición el uso del juicio profesional (estimaciones contables).

A manera de ejemplo se originan por lo siguiente:

- ajustes en las estimaciones contables (deterioro de valor de cuentas por cobrar, variación medición de pasivos por provisiones);
- corrección de errores materiales y no materiales (errores corregidos en criterios de medición de activos y pasivos);
- por cambios en las situaciones adversas que originaron el reconocimiento del pasivo por provisión, la pérdida por deterioro de valor, entre otros;
- reintegros por parte de aseguradoras,

terceros, fallos de jueces a favor de la entidad, o por pago de clientes sobre cuentas por cobrar deterioradas;

- reintegros de pagos por conceptos de incapacidades, indemnizaciones y demás.

Tratamiento contable de los ingresos por recuperación de gastos de ejercicios anteriores

Cuando una entidad tiene ingresos o gastos de periodos anteriores, deberá reconocer la transacción teniendo en cuenta si el ajuste generado se relaciona con un cambio en una estimación o un error contable.

Una estimación contable se encuentra relacionada con información disponible al momento de considerar un criterio de medición posterior de un elemento de los estados financieros (deterioro de inventarios, importe recuperable de cuentas por cobrar, valor razonable de activos financieros, valor esperado a pagar en pasivos por provisiones, valor de uso de una unidad generadora de efectivo).

La diferencia entre un ingreso relacionado con un error contable y un ingreso generado por un cambio en la estimación contable, se refiere a nueva información obtenida por la entidad como consecuencia de un cambio en las condiciones, en el patrón de consumo de un activo o en la obtención de nuevos datos estadísticos (en este caso se trata de un cambio en una estimación contable); mientras que un error contable ocurre corresponden a omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad con relación a uno o más periodos anteriores, sobre los cuales la información estaba disponible para esos periodos y la entidad realizando un esfuerzo razonable la hubiese conseguido y habría tenido en cuenta, pero



por alguna razón voluntaria¹⁰⁰ o involuntaria¹⁰¹ no utilizó dicha información.

Si, se trata de un ingreso por recuperación, generado por nueva información no disponible anteriormente (cambio en una estimación contable), entonces el resultado del ajuste se reconocerá en el resultado del periodo, como un ingreso o como menor valor del gasto según corresponda a la transacción generada y al juicio profesional utilizado.

Si, se trata de un ingreso por recuperación, generado por información que se encontraba disponible en periodos anteriores (error contable), debe observarse si dicho error es material o si no es material (inmaterial). De tratarse de un error inmaterial, este puede corregirse en el periodo actual reconociendo un gasto (ingreso) relacionado con la partida que presenta error.

Si se trata de un error material, debe realizarse una reexpresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES¹⁰².

La corrección de errores afectará el resultado acumulado (también conocido como ganancias retenidas, resultados de ejercicios anteriores, ganancias y pérdida acumuladas, entre otros), de conformidad con lo expresado por los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES (...)

Tratamiento contable de ajustes en partidas de activos y pasivos que puedan generar ingresos por recuperación de gasto

Pueden llegar a ser diversas las prácticas establecidas para reconocer las partidas de ingresos por recuperaciones, a continuación, presentaremos algunas sugerencias relacionadas con las mismas, de acuerdo con lo observado en las Normas de Información Financiera:

Situación presentada	Tratamiento sugerido
Recuperaciones de gastos (en forma de descuentos, rebajas, reintegros, bonificaciones, regalos o similares) relacionados con el periodo corriente o de periodos anteriores, y originados en un contrato de prestación de servicios o de adquisición de bienes.	Se recomienda reconocer como un menor valor del bien o servicio adquirido, el cual podría afectar el inventario, el costo de ventas o el gasto correspondiente. De acuerdo con lo anterior, y a modo de ejemplo, un descuento por parte de la empresa de vigilancia se reconocerá como un menor valor del gasto de vigilancia. Lo anterior se sustenta debido que el costo de una transacción corresponde con el valor que la entidad ha pagado o pagará por ellos, el que incluye los descuentos, reintegros y rebajas que tengan que ver con la transacción de adquisición de los bienes o de los servicios (ver concepto 2018-0960).
Errores temporales relacionados con la medición de activos y pasivos, que afectan los gastos del periodo	Si al contabilizar un gasto se comete un error en el monto o en la cuenta de registro, y este se identifica en el mismo periodo contable, es viable y frecuentemente utilizado corregir el error acreditando el gasto que ha sido erróneamente registrado y debitando el valor de este en la cuenta del gasto adecuada. Un ejemplo de lo anterior ocurre, cuando en el mes de marzo de 20x1 la entidad registra erróneamente un gasto de energía de la copropiedad, como un gasto de servicio de vigilancia, por un valor de \$500.000, al advertirse el error, el contador realiza un nuevo asiento contable donde acredita la cuenta del gasto por servicio de vigilancia, y debita un gasto por servicio de energía por el valor de \$500.000.

¹⁰⁰ Se conocía la información, pero no fue utilizada

¹⁰¹ No se conocía la información, pero estaba disponible para ser consultada por parte del elaborador de la información financiera.

¹⁰² Redactado a partir de la consulta 2018-0705



Situación presentada	Tratamiento sugerido
	Si en un año posterior se detecta un error en los registros de gastos, y este se considera inmaterial, el registro del error también podrá realizarse acreditando la cuenta del gasto correspondiente, ajustando el rubro del gasto correspondiente al periodo actual (ver concepto 2018-0960).
Ajustes relacionados con la medición del deterioro de valor de activos (por ejemplo, cuentas por cobrar o inventarios)	Tratándose de las pérdidas por deterioro, algunas copropiedades realizan la medición del deterioro de forma mensual, otras de forma trimestral y otras de forma anual. En aquellas copropiedades donde se realiza la medición del deterioro de forma mensual o de forma trimestral puede ocurrir que en cada medición se ajuste el deterioro por cambios en los importes que se esperan recuperar de las cuentas por cobrar, en esos casos puede ser más útil para el usuario de la información financiera ajustar el gasto por deterioro de cuentas por cobrar registrando débitos y créditos relacionados con el ajuste de la pérdida por deterioro del periodo. Sin embargo, puede resultar útil para los usuarios de la información financiera conocer los ingresos que ha obtenido la entidad por recuperaciones de pérdidas por deterioro reconocidos en periodos anteriores (ver concepto 2018-0960).
Reintegro de incapacidades	El reintegro a la entidad del auxilio por incapacidad por parte de la EPS deberá reconocerse como un menor valor del gasto (si el pago por parte de la entidad al trabajador fue reconocido como un gasto), o como un menor valor de la cuenta por cobrar (si esta se reconoció como una cuenta por cobrar al momento de realizar el pago al trabajador). En el concepto 2015-411 se concluyó que: <i>"Por consiguiente, no se podría decir que la incapacidad implique un gasto para la entidad, ya que existe un derecho de reembolso por el estado el cual debe ser reconocido en una cuenta por cobrar, y el hecho de que este reembolso se realice en algunos casos con demoras por factores ajenos a la entidad, no significa que no haya lugar a este. Adicionalmente, tampoco es correcto contabilizar un gasto y luego un ingreso porque no se trata de una indemnización a la empresa"</i> .
Reversión de pérdidas por deterioro de valor de los activos o unidad generadora de efectivo, diferentes a la plusvalía.	Solamente se permite una reversión por deterioro de valor de un activo <i>"si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas¹⁰³", y hasta por su "importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores¹⁰⁴".</i> Cuando exista una reversión de una pérdida por deterioro, se reconocerá un ingreso (diferente al relacionado con actividades ordinarias) por recuperación de deterioro de periodos anteriores, a menos que el activo se encuentre revaluado, en cuyo caso se tratará como un aumento por revaluación (ver párrafo 119 de la NIC 36).
Variación del valor razonable de propiedades de inversión	Las variaciones en el valor razonable de propiedades de inversión, normalmente se reconocen como una ganancia o pérdida por variación del valor razonable en el resultado del periodo, diferente a los ingresos de actividades ordinarias (ver NIC 40 párrafo 35).
Incremento del importe en libros de un elemento de propiedad y equipo	El aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá como un ingreso por recuperación de pérdidas por revaluación, en el resultado del periodo, en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo (ver párrafo 39 de la NIC 16).

¹⁰³ Ver NIC 36 párrafo 114

¹⁰⁴ Ver NIC 36 párrafo 117



Situación presentada	Tratamiento sugerido
Reembolsos de terceros, cuando sea prácticamente seguro su recepción.	El reembolso debe tratarse como una transacción diferente a la provisión que pudo generarse en la entidad, sin embargo <i>"en el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir"</i> (ver párrafo 54 de la NIC 37).
Reembolsos de compañías aseguradoras	Se reconocerá un neto (provisión menos el derecho por reembolso) siempre que la entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria, en la medida que espere sea liquidado por la aseguradora (ver párrafo 58 de la NIC 37), en este caso no se reconocerá un ingreso por el reembolso, sino que desde el inició la provisión se constituirá neta del valor a pagar menos el valor esperado por reembolso.
Reversión de la rebaja de valor de los inventarios, por incremento del 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 (ver NIC 2 párrafo 34), es decir como una corrección del importe donde se ha registrado la pérdida por deterioro en los inventarios.
Variación del impuesto de renta a pagar por periodos anteriores	Si no se trata de un error contable, sino de un cambio por estimación, se reconocerá la variación de los periodos anteriores en el resultado del periodo como un gasto (ingreso) por impuesto de renta, el cual se presenta después del resultado antes de impuestos (ver párrafo 80 de la NIC 12, literal b). Si se tratase de un error material en la medición del pasivo de renta corriente, dicho error debe corregirse a través de una reexpresión retroactiva en los términos de la NIC 8. (...)



Inhabilidad al pasar de auxiliar contable a auxiliar de revisoría fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1204	<i>(...) es posible que un auxiliar del departamento de contabilidad pase a realizar la labor de auxiliar de Revisoría Fiscal dentro de la misma entidad, bajo la modalidad de contrato a término fijo, la persona cuenta con su tarjeta profesional y cumple con los requisitos de conocimiento para desempeñar dicho cargo.</i>

RESPUESTA

(...) las Inhabilidades e incompatibilidades del contador público, (...), deben ser analizadas dentro del contexto del Código de Ética contenido en la Ley 43 de 1990 (artículos 35 a 40), y en el Código de Ética incorporado el anexo 4 del DUR 2420 de 2015, en donde se incorporan una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que un contador público en su ejercicio profesional independiente (...) o como contador de una entidad, debe considerar antes de suscribir un contrato laboral o de prestación de servicios.

(...) Respecto de las inhabilidades e incompatibilidades expresadas en la Ley 43 de 1990, en especial la mencionada en el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, se observa que esta es para el revisor fiscal ejerciente y no para el equipo de trabajo de la revisoría fiscal. En lo que corresponde a las amenazas y salvaguardas establecidas en el Código de ética para profesionales de la contabilidad (anexo 4 del DUR 2420 de 2015), deberá observarse lo siguiente:

Amenazas	Comentario
Interés propio	• Un miembro del equipo de revisoría fiscal tiene un préstamo (interés financiero directo) con la entidad objeto del encargo. • Un miembro del equipo de la revisoría fiscal mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo¹⁰⁵.
Autorrevisión	• Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente. • Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo¹⁰⁶.
Familiaridad	• Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente. • Un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. • El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente. • El personal de categoría superior del equipo está vinculado con el cliente del encargo de aseguramiento durante un largo periodo de tiempo¹⁰⁷.

De acuerdo con estas amenazas, el revisor fiscal deberá realizar un análisis, en caso de encontrar que su equipo de trabajo no se encuentra inmerso en ninguna de ellas,

entonces podrá continuar el encargo de revisoría fiscal. El análisis anterior deberá quedar documentado como parte de sus papeles de trabajo. (...)

¹⁰⁵ Tomado del párrafo 200.4 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

¹⁰⁶ Adaptado del párrafo 200.5 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.

¹⁰⁷ Tomado del párrafo 200.7 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



Inhabilidad – consultor a revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1006	<i>"Soy representante de una socia en una compañía Ltda. y acudo a ustedes para que me aclaren la siguiente consulta:</i> <i>Un contador público que prestó sus servicios de asesoría mediante contrato de prestación de servicios común a una sociedad Ltda. ¿Y que fue nombrada dos meses después como revisor fiscal de esta misma compañía estaría inhabilitada para ejercer este cargo revisoría fiscal?"</i>

RESPUESTA

(...) Dando respuesta a la consulta interpuesta por el peticionario, esta pregunta fue resuelta en la consulta 2017-289 con fecha de radicación 29-03-2017. Para efectos de consulta, adjuntamos el siguiente enlace: http://www.ctcp.gov.co/ctcp_concepto.php?concept_id= (...).

En conclusión, cuando el Contador Público haya actuado como consultor y sea requerido para actuar como Revisor Fiscal, en un período posterior, no existiría impedimento

para ejercer como Revisor Fiscal en un período posterior, siempre y cuando las funciones desarrolladas como consultor tengan relación con las funciones del revisor fiscal y no se hayan incluido funciones de fiscalización en el encargo del consultor, situación que se materializa en caso que la consultoría prestada haya sido como auditor externo (...)



Inhabilidad del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0731	<i>"¿Una persona que presta servicios de Asesoría mediante contrato de prestación de servicios a una Empresa SAS, se encuentra inhabilitada para ejercer el cargo de Revisor Fiscal de la misma entidad? "</i>

RESPUESTA

(...) En opinión de este Consejo, cuando el Contador Público haya actuado como Asesor Externo y sea requerido para actuar como Revisor Fiscal, en un período posterior, no existiría impedimento para ejercer como Revisor Fiscal en un período posterior, dado que las actividades desarrolladas como Asesor Externo no están contenidas en las funciones asignadas al Revisor Fiscal.

Así mismo, las inhabilidades para el contador público son taxativas y el Art. 51 de La Ley

43 de 1990, tampoco establece una inhabilidad en estos casos.

"Artículo 51. Cuando un Contador Público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones."
(...).



Inhabilidad para aceptar el cargo de Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0722	<i>"Soy contador público y cuento con tarjeta profesional, actualmente laboro en una fundación desde hace dos meses como auxiliar contable (contrato término indefinido), se me ha propuesto tomar el cargo de Revisor Fiscal, quisiera saber si existe alguna inhabilidad legalmente para aceptar el cargo. "</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de su pregunta, le informamos que de manera expresa el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, norma reglamentaria de la profesión contable en Colombia, establece una inhabilidad de 6 meses para aceptar el cargo de revisor fiscal, cuando el contador público ha actuado previamente como empleado de la entidad. Un contador público, antes de aceptar un encargo también tiene la obligación de evaluar posibles amenazas de los principios fundamentales de ética y de la independencia, estando obligado a aplicar las salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Para mayor claridad, transcribimos a continuación el texto del Art. 51 de la Ley 43 de 1990:

"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."
Resaltado y subrayado propio.(...)



Inhabilidad para ejercer como revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0274	<i>(...) una persona que es contador de una cooperativa y quiere postularse para la revisoría fiscal de la misma, que tiempo debe esperar para poder postularse como revisor fiscal de la cooperativa.</i> <i>He leído y he encontrado que mínimo seis meses y he debatido con revisores fiscales y han sostenido que es un año de espera. (...)</i>

RESPUESTA

(...) El término al que hace referencia el consultante es de seis (meses).

En el cuadro siguiente se hace una relación de las inhabilidades para el revisor fiscal, que podrán servir de guía al consultante.

Descripción	Comentarios
Definición de inhabilidades	Se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer un encargo y que le impedirían a un contador público su posesión y el ejercicio pleno de este. La inhabilidad entonces debe ser evaluada por el contador público antes de aceptar el encargo, y no posterior a ello, de hacerlo posterior a ello, podría representar para el revisor fiscal una posible sanción de carácter disciplinario, por el incumplimiento de disposiciones profesionales, legales o reglamentarias ¹⁰⁸ .
	"(...) son aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos.... (...)" ¹⁰⁹
	También han sido identificadas como inelegibilidades, "(...) entendidas como hechos o circunstancias antecedentes, predicables de quien aspira a un empleo, que, si se configuran en su caso en los términos de la respectiva norma, lo excluyen previamente y le impiden ser elegido o nombrado....(...)" ¹¹⁰ (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández).
Definición de incompatibilidades	La incompatibilidad se entiende como aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad y que constituye impedimento para continuar ejerciendo el cargo so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas, o bien le signifiquen abstenerse de aceptar otros encargos o generar otros vínculos. Constituyen incompatibilidades, las inhabilidades sobrevinientes, es decir que se materializan cuando ya se está ejerciendo el cargo ¹¹¹ .

¹⁰⁸ Adaptado de la orientación profesional para el ejercicio de la revisoría fiscal, de fecha 21 de junio de 2008

¹⁰⁹ Tomado de la Corte Constitucional en Sentencia C-558 de 1994, con ponencia del Doctor Carlos Gaviria Díaz.

¹¹⁰ Tomado de la Corte Constitucional en Sentencia C-483 de 1998, con ponencia del Doctor José Gregorio Hernández.

¹¹¹ Tomado de la orientación profesional para el ejercicio de la revisoría fiscal, de fecha 21 de junio de 2008



Descripción	Comentarios
Inhabilidad por ser socio o empleado	No podrá ser revisor fiscal quien sea asociado de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz (artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por ser pariente o consocio	No podrá ser revisor fiscal quien esté ligado 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 (artículo 205 del Código de Comercio y artículo 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser revisor fiscal quien desempeñe 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 (artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por ser empleado	No podrá ser revisor fiscal cuando haya actuado como empleado de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales y no hayan transcurrido seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones (artículo 51 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por haberlos auditado o controlado	El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo (artículo 48 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por número de revisorías fiscales	No podrá ser revisor fiscal cuando se ejerza el mismo cargo en cinco sociedades por acciones (artículo 215 del Código de Comercio).

Las inhabilidades son expresas por lo que se debe evaluar si existe inhabilidad de acuerdo con el cuadro anterior, si considera que no existe inhabilidad se debe examinar la existencia de amenazas de conformidad con el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015.

Además de lo anterior, los contadores públicos independientes y revisores fiscales deben cumplir las normas éticas y de control de calidad que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 artículos 35 al 40, y el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015¹¹²).

Algunas referencias contenidas en el Código de Ética indican, entre otras, lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja¹¹³.
- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional¹¹⁴.
- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción

¹¹² Se denomina Código de Ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

¹¹³ Párrafo 100.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

¹¹⁴ Párrafo 100.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



del contador público (incluye el dictamen de estados financieros¹¹⁵);

- El profesional de la contabilidad en ejercicio no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación o actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sería incompatible con los principios fundamentales¹¹⁶.
- Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el revisor

fiscal debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Las salvaguardas pueden ser instituidas por la profesión, por disposiciones legales y la salvaguardas en el entorno de trabajo¹¹⁷.

Las amenazas que pueden presentarse para un contador público independiente que dictamina información financiera pueden ser las siguientes:

Amenazas	Comentario
Interés propio	• Un miembro del equipo de revisoría fiscal tiene un préstamo (interés financiero directo) con la entidad objeto del encargo. • La Firma depende de forma indebida de los honorarios totales percibidos del cliente. • Un miembro del equipo de la revisoría fiscal mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo. • La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente importante. • Un miembro del equipo de auditoría entabla negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla de un cliente de auditoría. • La firma entabla un acuerdo de honorarios contingentes con respecto a un encargo de aseguramiento. • El profesional de la contabilidad descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional prestado con anterioridad por un miembro de la firma a la que pertenece¹¹⁸.
Autorrevisión	• La firma emite un informe de aseguramiento sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado. • La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. • Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente. • Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. • La firma presta un servicio a un cliente de un encargo de aseguramiento que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo¹¹⁹.
Abogacía	• La firma promociona la compra de acciones de un cliente de auditoría. • El profesional de la contabilidad actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios o disputas con terceros¹²⁰.
Familiaridad	• Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente. • Un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.

¹¹⁵ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

¹¹⁶ Párrafo 200.2 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹¹⁷ Párrafo 200.9 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹¹⁸ Tomado del párrafo 200.4 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹¹⁹ Adaptado del párrafo 200.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹²⁰ Tomado del párrafo 200.6 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Amenazas	Comentario
	• Un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo ha sido recientemente el socio responsable del encargo. • El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente. • El personal de categoría superior del equipo está vinculado con el cliente del encargo de aseguramiento durante un largo periodo de tiempo¹²¹.
Intimidación	• La firma ha sido amenazada con la rescisión del encargo. • Se ha recibido una indicación del cliente de auditoría de que no contratará a la firma para un encargo previsto que no sea de aseguramiento si la firma mantiene su desacuerdo con respecto al tratamiento contable dado por el cliente a una determinada transacción. • La firma ha sido amenazada por el cliente con ser demandada. • La firma ha sido presionada para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo a realizar con el fin de reducir honorarios. • El profesional de la contabilidad se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente porque el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión. • El profesional de la contabilidad ha sido informado por un socio de la firma de que no será promocionado tal como estaba previsto, salvo que acepte un tratamiento contable inadecuado por parte del cliente¹²².

De acuerdo con lo anterior, cuando una persona prestó sus servicios como contador público, debe esperar un término de seis meses para no incurrir en una inhabilidad, de conformidad con el artículo 51 de la Ley 43 de 1990.

Adicionalmente también deberá verificar si se encuentra ante otra inhabilidad o ante una amenaza que no le permita prestar sus servicios observando lo establecido en las normas vigentes sobre la materia. (...).

¹²¹ Tomado del párrafo 200.7 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹²² Tomado del párrafo 200.8 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Inhabilidad para revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0782	(...) La empresa x hasta el año 2018 no cumplía con los requisitos para tener revisor fiscal, (...) Luego de la asamblea de accionistas del año 2019 se procedió a elegir al nuevo contador y revisor fiscal; en el desarrollo de la asamblea se propuso que el contador anterior (...) fuera el nuevo revisor fiscal, (...). Frente a la anterior situación quisiera solicitar concepto a ustedes sobre la posible inhabilidad en que está incurriendo tanto la firma de contadores como el contador público (...), no se cumplió con los tiempos mínimos requeridos para la aceptación del encargo y tampoco se respeta el principio de independencia que debería seguir el contador público o la firma de contadores que pasa a ejercer la revisoría fiscal"

RESPUESTA

(...) Inhabilidades para el Revisor Fiscal

El contador público designado como revisor fiscal, que ha cumplido los requisitos de registro y habilitación impuestos por la Ley, no deberá estar inmerso en las inhabilidades e incompatibilidades establecidas en la legislación, (...):

Descripción	Comentarios
Inhabilidad por ser empleado	No podrá ser revisor fiscal cuando haya actuado como empleado de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales y no haya transcurridos seis meses después de haber cesado en sus funciones (art. 51 de la Ley 43 de 1990).

Objetivo de las inhabilidades

El objetivo de las inhabilidades se encuentra descrito en la Sentencia 788 de 2009 emitida por la Corte Constitucional, por parte del Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio, donde se manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la

moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público. (...)"

Una inhabilidad o incompatibilidad tiene por objetivo preservar la transparencia al momento de realizar el nombramiento, por lo que se pretende defender los principios éticos de objetividad e independencia.

Las Inhabilidades e incompatibilidades del contador público, en consideración al alto riesgo social de la profesión de contador público, deben ser analizadas en el contexto del Código de Ética contenido en la Ley 43 de 1990 (art. 37), y en el Código de Ética incorporado el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015; donde se incorporan una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que un contador público en su ejercicio profesional independiente (...) o como contador de una entidad, debe considerar antes de suscribir un contrato laboral o de prestación de servicios.

(...) Conclusión respecto de la consulta

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) considera que existe inhabilidad para que el nuevo revisor fiscal pueda ejercer sus funciones, pues había ejercido como contador en el periodo inmediatamente anterior, sin que hubieren pasado seis (6) meses después de haber cesado en su trabajo como contador.



Adicionalmente, todos los contadores públicos en Colombia deben dar cumplimiento al código de ética, el cual requiere identificar las amenazas para el cumplimiento de los principios, incluido el de independencia, evaluar dichas amenazas, y aplicar las salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable.

En este caso, establecer un período de cese de actividades, después de terminar la vinculación es el mecanismo previsto en las disposiciones de la Ley 43 de 1990 (...)



Inhabilidad Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1219	<i>"Si un contador público ejerce como revisor fiscal en una sociedad por acciones simplificada, desde junio del año en curso, y ahora tiene la opción de ejercer como contador público, a partir de enero del año siguiente después de haber renunciado al cargo de revisor fiscal desde el mes de diciembre del año anterior y la sociedad genera el cambio por otro revisor fiscal según lo pertinente, existe alguna inhabilidad al respecto."</i>

RESPUESTA

(...) Objetivo de las inhabilidades

El objetivo de las inhabilidades se encuentra descrito en la Sentencia 788 de 2009 emitida por la Corte Constitucional, por parte del Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio, donde se manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público."

En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández)".

Una inhabilidad o incompatibilidad tiene por objetivo preservar la transparencia al momento de realizar el nombramiento, por lo que se pretende defender los principios éticos de objetividad e independencia.

Inhabilidades aplicables para el Revisor Fiscal saliente que pretende contratar con la entidad a la cual prestaba sus servicios

Descripción	Comentarios
Inhabilidad por haberlos auditado o controlado	El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo (artículo 48 de la Ley 43 de 1990).

Conclusión del CTCP

Cuando un contador público ejerce como revisor fiscal en una entidad y presenta renuncia al máximo órgano decisorio deberá esperar un periodo de un año, contado a partir de la fecha de su retiro como revisor fiscal, para poder contratar con dicha entidad en calidad de empleado, contratista o asesor.

Además de lo anterior, los contadores públicos en su ejercicio profesional deben observar las normas de ética profesional, que

se incorporan en la Ley 43 de 1990, y en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

En este caso, se generan una serie de amenazas al cumplimiento del principio de independencia y de otros principios fundamentales, cuya salvaguarda es el establecimiento de un período de enfriamiento que ha sido establecido expresamente en la Ley (...).



Inhabilidad – Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0983	<i>"Por medio de la presente me dirijo a ustedes para que me hagan el favor y me aclaren el concepto de inhabilidad de revisor fiscal.</i> <i>En la ley 43 de 1990 en sus art 48 y 51 Dice Para pasar de revisor fiscal a contador de la misma entidad debe dejar pasar doce meses para no quedar inhabilitado, y de contador a revisor fiscal debe dejar pasar 6 meses después de su renuncia. En el caso de que renuncie un revisor fiscal cuando tiempo debe dejar pasar para ocupar un cargo de jefe de Recurso Humano"</i>

RESPUESTA

(...) Los artículos 48 y 51 de la Ley 43 de 1990, establecen:

"Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

(...) Artículo 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, los artículos antes citados inhabilitan el cambio de roles entre contador público y revisor fiscal.

De acuerdo con lo anterior, este Consejo no ve inhabilidad alguna en que un contador público que haya ejercido como revisor fiscal, ahora desempeñe el rol de jefe de recursos humanos (...).



Inhabilidad Revisor Fiscal suplente

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0997	<i>"¿La inhabilidad que trata el artículo 48 de la ley 43 de 1990 le es aplicable a un Revisor Fiscal que luego desea ser empleado DIRECTO de la empresa? ¿Y un Revisor Fiscal SUPLENTE de una empresa a pesar de que nunca firmó algún documento como tal, es decir, no tuvo actuación alguna con la empresa porque nunca hubo necesidad de activar la suplencia, le sería aplicable dicha inhabilidad también?"</i>

RESPUESTA

(...) Todos los contadores públicos en Colombia tienen la obligación de cumplir los principios contenidos en el código de ética, además, aquellos que prestan servicios de revisoría fiscal, auditoría, revisión u otros trabajos de aseguramiento deben cumplir los requerimientos de independencia incorporados en el mismo código. Por ello, un contador público, antes de aceptar un encargo debe identificar si existen situaciones que podrían generar amenazas para el cumplimiento de estos principios, y evaluarlas, para aplicar salvaguardas que las eliminen o la reduzcan a un nivel aceptable.

En el caso de un contador público que ha prestado sus servicios como revisor fiscal a una entidad, la Ley 43 de 1990, en su artículo 48, ha establecido un período de enfriamiento de un año, después de terminado el compromiso, durante el cual no le es posible 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 revisor fiscal.

En el concepto No. 2018-027 se incorpora un resumen de varios conceptos emitidos por este consejo respecto de las inhabilidades para ejercer el cargo del revisor fiscal.

Respecto de si esta inhabilidad aplica al revisor fiscal suplente, que nunca ejerció como revisor fiscal, después de revisar los requerimientos de la Ley 43 de 1990, este consejo ha concluido que no se configuraría la inhabilidad del artículo 48, por cuanto el revisor fiscal suplente no ha auditado ni controlado la entidad en su carácter de revisor fiscal, lo cual sería aplicable si hubiese asumido en propiedad las funciones como revisor fiscal en la entidad (...).



Inhabilidad – Revisor Fiscal Suplente

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1138	<i>"(...) Desde hace aproximadamente 6 meses fui nombrada como revisor fiscal suplente de una empresa por medio de una firma de contadores, aunque no firme ningún contrato laboral con dicha firma yo estaba por prestación de servicios como externa e iba un día a la semana donde este cliente y no tenía ningún otro vínculo con otro cliente de dicha firma.</i> <i>Hace aproximadamente 15 días la firma tomo la decisión por temas internos de ellos de no continuar con mis servicios. Yo como RF suplente venía haciendo todas las actividades de revisoría fiscal donde dicho cliente, y cuando este se entero estuvo en desacuerdo con la firma por esta decisión y desde este momento a la fecha la firma como tal y el cliente empezaron a tener varios desacuerdos.</i> <i>Actualmente el cliente me está proponiendo contratar mis servicios directamente pero la firma para la cual preste mis servicios me está diciendo que yo no puedo tomar esta consultoría ya que crearía conflicto de intereses y que si yo acepto me amenaza con abrir un proceso en la junta central de contadores.</i> <i>¿En este caso que puedo hacer? Ya que vulneran el derecho al trabajo y estoy interesada en continuar con las actividades que vengo desempeñando con el cliente. (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Por otra parte, el revisor fiscal suplente debe aclarar cuáles fueron las razones para que este ejerciera todas las actividades de la Revisoría Fiscal que en principio deben ser asumidas por el Revisor Fiscal Principal.

El Revisor Fiscal Suplente solo podría ejercer como revisor fiscal por ausencias temporales o definitivas del principal, debidamente comprobadas para el titular del cargo, y por ello no es posible suplantarle. Al asumir las funciones del principal, también debe revisarse si los requisitos formales de registro fueron cumplidos.

El CTCP comprende que la actuación como Revisor Fiscal suplente fue en ausencia permanente del Revisor Fiscal principal.

Para el caso expuesto en su consulta, este consejo parte del supuesto que todos los requisitos legales para asumir las funciones del principal fueron cumplidos, y que no se ha presentado una suplantación en el ejercicio de sus funciones.

(...) En conclusión, el revisor fiscal suplente deberá revisar las condiciones contractuales entre la firma y el cliente, y la firma y el contador público que ejerce como revisor fiscal suplente, esto es relevante puesto que en algunas ocasiones se incorporan cláusulas en el contrato mediante las cuales se establece que el cliente no puede contratar personal hasta que pase un período de enfriamiento y al contrario la firma no puede contratar a personal del cliente.

También se deberá verificar si se han cumplido todos los requisitos formales para el ejercicio como revisor fiscal, por ausencia temporal o permanente del principal.

Respecto del nombramiento de una firma como revisor fiscal, esta decisión es del máximo órgano social de la entidad, y corresponde a este tomar la decisión de dar por terminada la relación contractual entre la entidad y la firma; también la de elegir un nuevo revisor fiscal, previa verificación de los efectos legales y económicos que se generan por la terminación del contrato de revisoría fiscal con la firma de contadores. (...)

Inhabilidad y sanciones para un revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0668	<i>(...) Una persona está registrada como revisora fiscal suplente de una entidad, esta misma entidad le ofrece el cargo de auditor interno, en este caso ¿Esta persona incurre en una inhabilidad? Si es así ¿Qué sanción llegaría a tener: económica (por qué valor), disciplinaria (qué tiempo) u otra?"</i>

RESPUESTA

(...) Objetivo de las inhabilidades

El objetivo de las inhabilidades se encuentra descrito en la Sentencia 788 de 2009 emitida por la Corte Constitucional, por parte del Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio, donde se manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público. En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández)".

Una inhabilidad o incompatibilidad tiene por objetivo preservar la transparencia al momento de realizar el nombramiento, por lo que se pretende defender los principios éticos de objetividad e independencia.

Las Inhabilidades e incompatibilidades del contador público, en consideración al alto riesgo social de la profesión de contador público, deben ser analizadas en el contexto del Código de Ética contenido en la Ley 43 de 1990 (artículo 37), y en el Código de Ética incorporado el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015; donde se incorporan una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que un contador público en su ejercicio profesional independiente (...) o como contador de una entidad, debe considerar antes de suscribir un contrato laboral o de prestación de servicios.

(...) Inhabilidades aplicables para el Revisor Fiscal

Las situaciones que deben analizarse relacionadas con el objeto de la consulta podrían abarcar las siguientes:

Descripción	Comentarios
Inhabilidad por haberlos auditado o controlado	El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo (artículo 48 de la Ley 43 de 1990).



Respecto del revisor suplente y sus inhabilidades, estas ocurren cuando el suplente ejerce las funciones del revisor fiscal y actúa en dicha calidad; por lo que la suplencia no lo hace incurrir en las inhabilidades expresadas en la ley para el revisor fiscal, lo anterior, por que únicamente cuando reemplaza al principal por faltas temporales o permanentes, es donde debe evaluar la existencia de inhabilidades, para establecer si acepta actuar como revisor fiscal de la entidad.

Por lo anterior, si el revisor fiscal suplente nunca ha actuado como revisor fiscal en dicha entidad, entonces no se puede decir que se encuentra inhabilitado para ejercer un cargo en la sociedad, lo anterior se debe a que la suplencia no hace que el contador público se considere revisor fiscal de la

entidad, lo cual solamente ocurriría cuando haga parte del equipo de trabajo de la revisoría fiscal o cuando ha reemplazado al principal en faltas temporales o absolutas.

No constituiría una inhabilidad para el revisor fiscal suplente que nunca ha actuado como revisor fiscal, el aceptar el cargo de auditor interno de la entidad, siempre que no hubiese estado en el equipo de trabajo de la revisoría fiscal.

En caso de aceptar dicho cargo debe retirarse de la suplencia de la revisoría fiscal y debe observar lo pertinente a las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna, en caso de encontrarse cumpliendo dicha normatividad de forma voluntaria. (...)



Inhabilidades del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0531	Quiero solicitarle que me colaboren con el número de una resolución, una aclaración, o un concepto acerca del artículo 205 del Código de Comercio de las cuáles tengo dos preguntas: 1. El artículo mencionado aplica para los Consorcios y las Uniones Temporales. 2. El revisor fiscal de una empresa se encuentra en inhabilidad e incompatibilidad para ejercer otro cargo diferente al de revisor fiscal dentro de un Consorcio o Unión Temporal a la cual pertenece la empresa para la que actúa como Revisor Fiscal, es decir, que un profesional ejerza como revisor fiscal de una compañía X como gerente financiero de un consorcio o unión temporal dónde la empresa X tiene participación?

RESPUESTA

(...) Definición de Consorcio y Unión Temporal

A continuación, se describen los conceptos de unión temporal y consorcio establecidos en el artículo 7° de la Ley 80 de 1993:

"Consorcio: Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. (...).

Unión Temporal: Cuando 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."

Consideraciones respecto de los Consorcios y Uniones Temporales

Respecto de lo mencionado en la Ley 80 de 1993 y demás normas, podemos realizar las siguientes consideraciones:

- La Unión Temporal y el Consorcio no corresponden a sociedades diferentes a las personas que la conforman;

- La Unión Temporal y el Consorcio se originan cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato;

- La responsabilidad de los que presentan la propuesta es solidaria, respecto de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato;

- En muchas ocasiones el Consorcio y la Unión Temporal corresponden con la definición de operación conjunta descrita en la NIIF 11 y sección 15 de la NIIF para las PYMES.

Por lo que la relación entre la Unión Temporal y el Consorcio con sus partícipes, es una relación estrecha debido que tiene un propósito operativo de cumplir un contrato, y el que el Revisor Fiscal ejerza un cargo en una de ellas podrá constituir una amenaza contra la independencia y corresponden a una prohibición expresa en el ordenamiento legal colombiano.

Inhabilidad descrita en el artículo 205 del Código de Comercio:



Descripción	Comentarios
Inhabilidad por ser socio o empleado	No podrá ser revisor fiscal quien sea asociado de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz (artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por ser pariente o consocio	No podrá ser revisor fiscal quien esté ligado 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 (artículo 205 del Código de Comercio y artículo 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser revisor fiscal quien desempeñe 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 (artículo 205 del Código de Comercio).

Objetivo de las inhabilidades

El objetivo de las inhabilidades se encuentra descrito en la Sentencia 788 de 2009 emitida por la Corte Constitucional, por parte del Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio, donde se manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público. En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández)."

Una inhabilidad o incompatibilidad tiene por objetivo preservar la transparencia al momento de realizar el nombramiento, por lo que se pretende defender los principios éticos de objetividad e independencia.

Las inhabilidades e incompatibilidades del contador público, en consideración al alto riesgo social de la profesión de contador público, deben ser analizadas en el contexto del Código de Ética contenido en la Ley 43 de 1990 (artículo 37), y en el Código de Ética incorporado el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015; donde se incorporan una serie de principios, amenazas y salvaguardas, que un contador público en su ejercicio profesional

independiente (en encargos de auditoría, revisoría fiscal, revisión, otros trabajos de aseguramiento o servicios relacionados) o como contador de una entidad, debe considerar antes de suscribir un contrato laboral o de prestación de servicios. (...)

Diferencia entre inhabilidad e incompatibilidad para un Revisor Fiscal

La inhabilidad es una condición legal propia de quien aspira a ejercer el cargo que impide su elección y nombramiento.

La incompatibilidad se entiende como aquella circunstancia que surge durante el desarrollo de una actividad y que constituye impedimento para continuar ejerciendo el cargo so pena de contrariar las disposiciones legales y éticas.

Por lo que en ambos casos se trata de prohibiciones legales expresas o de amenazas, si surgen antes de su nombramiento se denominan inhabilidades, si surgen de forma posterior a su nombramiento se denominan incompatibilidades.

Respuesta a la consulta

Teniendo en cuenta que el Revisor Fiscal ya se encontraba nombrado, y se le solicita que acepte otro cargo, en este caso dentro de una Unión Temporal o Consorcio en que la entidad auditada es partícipe; este Consejo considera que de aceptar dicho cargo incurriría en una incompatibilidad para continuar ejerciendo la Revisoría Fiscal, debido a la prohibición expresada en el artículo 205 del Código de Comercio la cual expresa que *"No podrá ser revisor fiscal*



quien desempeñe en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo”.

El ejercer cualquier otro cargo en la entidad o en una unión temporal o consorcio donde

participa le podrá generar amenazas que difícilmente podrá reducirlas a un nivel aceptablemente bajo. (...)



Inhabilidades del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0617	(...) La Ley 675 del 2001 en su artículo 56 expresa que el revisor fiscal no podrá ser propietario o tenedor de bienes en el edificio conjunto (...). La consulta en concreto va dirigida específicamente a la expresión "no podrá" la cual introduce un espacio abierto de potestad en la elección del revisor fiscal que tenga dicha calidad y no en términos de prohibición absoluta. Bajo los términos legales, solicitamos de ustedes la debida interpretación a lo que la norma se refiere en materia de esta expresión, toda vez que, la misma no es clara en concreto a la luz de los tantos profesionales del derecho que habitan en la propiedad horizontal que para el caso que se efectúa la presente consulta"

RESPUESTA

(...) Sentencia de la Corte Constitucional respecto del artículo 56 de la Ley 675 de 2001

Mediante Sentencia C-738 de 2002 la Corte Constitucional declaró la exequibilidad entre otros, del artículo 56 de la Ley 675 de 2001, al respecto manifestó lo siguiente:

"21. En lo que tiene que ver con la inhabilidad que estable el artículo 56 de la Ley 675 de 2001 conforme a la cual"(e)l 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, es claro que la misma persigue evitar los conflictos de interés que pueden presentarse si la labor de auditoría encomendada al revisor se pone en manos de un propietario o tenedor de bienes de del edificio o conjunto.**

Recuérdese que al ejercer la revisoría fiscal los revisores suscriben los estados financieros de las personas jurídicas sobre las que recae su labor y con esta suscripción los certifican. Y que esta certificación da fe pública, en los términos del artículo 1º de la Ley 43 de 1990, de que tales estados

financieros son reflejo fiel de la contabilidad y de que ésta es llevada a cabo de conformidad con las normas contables generalmente aceptadas.

El interés público, no sólo de los copropietarios sino de terceros interesados en la veracidad de esta certificación, justifican estas inhabilidades que garantizan la transparencia de la labor adelantada por el revisor.

De otro lado, en cuanto dan fe pública sobre la veracidad y legalidad de los estados financieros, los contadores y revisores ejercen una función pública similar a la función fedante, y tal virtud el legislador está habilitado para señalar su régimen en los términos del artículo 123 de la Constitución" (la negrilla es nuestra)".

Análisis de la expresión "no podrá"

(...) Cuando el consultante menciona que la expresión "no podrá" introduce un espacio abierto de potestad en la elección del revisor fiscal que tenga dicha calidad y no en términos de prohibición absoluta, confunde las expresiones "podrá" con la expresión "no podrá". Al respecto es importante precisar lo siguiente:

La expresión "podrá" se refiere a tener la opción de escoger entre varias posibilidades, mientras que la expresión "no podrá" corresponde a una prohibición expresa.



Conclusión respecto de la consulta

El artículo 56 de la Ley 675 de 2001, es taxativo al establecer que quien desempeñe la función de Revisor Fiscal **no podrá** ser

propietario o tenedor de bienes privados en el edificio o conjunto respecto del cual cumple sus funciones, por lo que la afirmación "*no podrá*" denota una prohibición expresa descrita en la legislación. (...)



Inhabilidades – Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0426	"(...) Laboré en el Fondo de Empleados como contadora cuya entidad salió de una escisión del club de suboficiales (...). Donde de igual forma fui elegida por la asamblea del club para ser revisor fiscal y se está argumentando que como fui contadora del fondo ya hace dos años que deje de laborar con ellos me inhabilita para el cargo elegido ¿me gustaría saber si esto es una inhabilidad? (...)"

RESPUESTA

(...) Acerca de su pregunta, en nuestro concepto, cuando un profesional haya fungido como contador público y renuncie para convertirse en revisor fiscal, solamente podrá hacerlo, una vez hayan transcurrido seis (6) meses desde el momento en que presentó la renuncia al cargo de contador, tal como lo

establece el Artículo 51 de la Ley 43 de 1990.

En el caso planteado, el tiempo transcurrido ha sido más de seis (6) meses, por tanto, no existiría inhabilidad alguna para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. (...)



Inhabilidades – Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0429	"(...) Buenas tardes, por medio de la presente deseo resolver una duda, si siendo empleado de una empresa de la cual su representante legal y socio, es a su vez socio gestor y fundador de una sociedad sin ánimo de lucro, se puede aceptar el cargo de Revisor Fiscal sin incurrir en fallas al Artículo 50 de la Ley 43 de 1990. (...)”

RESPUESTA

(...) 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 Artículo 50 de la Ley 43 de 1990, establece:

"Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro

del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones."

Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, aunque no es claro el cargo que desempeña el consultante dentro de la empresa, y asumiendo que sea el contador de dicha organización, para efectos que no se materialice ninguna inhabilidad, debemos aplicar los términos del artículo 51 de la Ley 43 de 1990, el cual 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."
(...)



Inhabilidades – revisores fiscales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0789	<i>"(...) En una compañía colombiana, uno de los Representantes Legales, fue casada y tiene dos hijos con el Revisor Fiscal, la razón social de la firma de Revisoría se encuentra a nombre del padre del Revisor Fiscal.</i> <i>El Revisor Fiscal es gerente de la firma (En la actualidad se encuentran legalmente separado de la Representante Legal). Entre ellos existe una amistad por el mismo vínculo que los une como padres</i> <i>¿Esto se puede configurar como una incompatibilidad o inhabilidad para ejercer como Revisores Fiscales? (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Los artículos 50 y 51 de la Ley 43 de 1990, establecen:

"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, respecto a la consulta planteada es necesario precisar que las inhabilidades son expresas. De igual manera, el Código de Ética compilado en el Decreto 0302 de 2015, proporciona un marco conceptual con el ánimo de identificar, evaluar y responder a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. Si las amenazas identificadas no son claramente irrelevantes, el Contador Público debe, donde sea apropiado, aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, donde no se vea comprometido el cumplimiento de los

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

Respecto a la consulta planteada, y de acuerdo con los términos de esta, se presenta una inhabilidad por parte de Revisor Fiscal al existir una amistad íntima con una de las partes que ejerce la representación legal de la Entidad, originando un incumplimiento del artículo 50 de la Ley 43 de 1990.

Finalmente, le recordamos que todos los contadores públicos en su ejercicio independiente tienen la obligación de cumplir los principios fundamentales de ética, y los requerimientos de independencia, por ello están obligados a identificar las amenazas que pueden afectar el cumplimiento de los principios, a evaluarlas, y a gestionirlas para eliminarla o reducirlas a un nivel aceptable. En algunos casos, como el expuesto en su consulta, las normas profesionales, legales o reglamentarias pueden prohibir expresamente el ejercicio, pero en otros casos, la inhabilidad podría originarse por la imposibilidad de aplicar salvaguardas a las amenazas de incumplimiento de los principios fundamentales o los requisitos de independencia (...).



Inhabilidades para el Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0535	(...) Las E.S.E. (Empresas Sociales del Estado), con base en lo dispuesto en el artículo 2.5.3.8.4.4.3 del Decreto 780 de 2016, (...) La duda surge en no estar inhabilitado como persona natural para aceptar el cargo de Revisor Fiscal en esta entidad (E.S.E de segundo nivel), una vez que he venido ejerciendo como Asesor Externo para el saneamiento de la cartera los últimos seis meses de dicha entidad.

RESPUESTA

(...) Descripción de las inhabilidades e incompatibilidades para quien ha prestado sus servicios a la entidad auditada como contratista, antes de los seis meses anteriores a la fecha de nombramiento como Revisor Fiscal.

El contador público designado como revisor fiscal, que ha cumplido los requisitos de registro y habilitación impuestos por la Ley, no deberá estar inmerso en las inhabilidades e incompatibilidades establecidas en la legislación, entre las cuales tenemos las siguientes:

Descripción	Comentarios
Definición de inhabilidades	Una inhabilidad no es otra cosa que el impedimento para acceder o ejercer determinada profesión, empleo u oficio, debido a condiciones fácticas o jurídicas que acompañan a una persona. La Corte las ha considerado "hechos o circunstancias antecedentes, predicables de quien aspira a un empleo que, si se configuran en su caso en los términos de la respectiva norma, lo excluyen previamente y le impiden ser elegido o nombrado ¹²³ ". También se ha referido a ellas como "la falta de aptitud o la carencia de una cualidad, calidad o requisito del sujeto que lo incapacita para poder ser parte en una relación contractual ¹²⁴ (Sentencia 788 de 2009 Corte Constitucional MP Jorge Iván Palacio Palacio).
	"(...) son aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos.... (...) ¹²⁵ "
	Lo que busca la norma en este caso es evitar, entre otros efectos, el uso de la potestad nominadora a favor de los allegados, y la preservación de principios como la igualdad, la transparencia o la moralidad, lo cual está muy distante de entender la señalada prohibición como una sanción impuesta por la Constitución a los familiares del servidor público (Sentencia 788 de 2009 Corte Constitucional MP Jorge Iván Palacio Palacio). En el mismo sentido las inhabilidades e incompatibilidades para contratar con el Estado no constituyen sanción penal ni administrativa para los participantes o interesados en un proceso licitatorio (Sentencia C-483 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández).

¹²³ Corte Constitucional, Sentencias C-483 de 1998 y C-1212 de 2001.

¹²⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-489 de 1996

¹²⁵ Tomado de la Corte Constitucional en Sentencia C-558 de 1994, con ponencia del Doctor Carlos Gaviria Díaz.



Descripción	Comentarios
Inhabilidad por tener un cargo en la compañía	No podrá ser revisor fiscal quien desempeñe en la misma compañía (...) cualquier otro cargo. Quien haya sido elegido revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad (...) ningún otro cargo durante el período respectivo (artículo 205 del Código de Comercio).
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).
Inhabilidad por ser empleado	No podrá ser revisor fiscal cuando haya actuado como empleado de la misma empresa (...) y no haya transcurridos seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones (artículo 51 de la Ley 43 de 1990).

Descripción de las amenazas para quien ha prestado sus servicios a la entidad auditada como contratista, al ser nombrado como Revisor Fiscal.

Las normas éticas que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 artículos 35 al 40, y el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones¹²⁶) expresan lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja¹²⁷.
- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional¹²⁸.
- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye el dictamen de estados financieros¹²⁹);
- El profesional de la contabilidad en ejercicio no realizará a sabiendas ningún

negocio, ocupación u actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sería incompatible con los principios fundamentales¹³⁰.

- Ante la existencia de una amenaza en relación con la objetividad, el revisor fiscal debe aplicar una salvaguarda para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable, las salvaguardas pueden ser instituidas por la profesión, por disposiciones legales y la salvaguardas en el entorno de trabajo¹³¹.
- Las amenazas que pueden presentarse para un contador público independiente que dictamina información financiera en calidad de revisor fiscal y que actuó antes del nombramiento como contratista de la entidad, corresponden a las siguientes:

¹²⁶ Se denomina Código de Ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

¹²⁷ Párrafo 100.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

¹²⁸ Párrafo 100.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹²⁹ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

¹³⁰ Párrafo 200.2 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

¹³¹ Párrafo 200.9 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Amenazas	Comentario
Autorrevisión	- La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. - Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo¹³².

Conclusión

El haber sido contratista de la entidad como asesor externo en temas de saneamiento de la cartera, no representa una inhabilidad expresa, debido que el artículo 51 de la Ley 43 de 1990 aplica para los empleados de la misma empresa y no abarca a los contratistas.

Sin embargo, y teniendo en cuenta que el Revisor Fiscal debe analizar las amenazas a la independencia y a la aplicación del Código

de Ética existentes en contexto de la Ley 43 de 1990 (ver artículo 37), y el incorporado el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, se considera la existencia de una amenaza de autorrevisión, debido que la asesoría prestada como asesor externo en temas de saneamiento de la cartera, podría generar una amenaza, que de no poderse reducir a un nivel aceptablemente bajo, constituiría un impedimento para aceptar la Revisoría Fiscal de la entidad. (...)

¹³² Adaptado del párrafo 200.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Inhabilidades para una firma de contadores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0309	Me dirijo a ustedes con el fin de consultarles si podría una firma de contadores ser revisor fiscal de un cliente y al mismo tiempo ¿podría esa misma firma de contadores realizar el estudio de precios de transferencia de ese mismo cliente, donde quien realice el estudio no sea el revisor fiscal principal o suplente del cliente para ese mismo año objeto del estudio? Lo anterior teniendo en cuenta que el asesor de precios de transferencia emite un informe cuyo resultado no es una opinión de un profesional de la Contaduría Pública, que tampoco es un informe de auditoría y que el asesor de precios de transferencia en Colombia no está obligado a ser profesional en Contaduría Pública como si lo debe ser el revisor fiscal. Adicionalmente, este informe al presentarse a la autoridad tributaria no debe ser firmado o dictaminado por el revisor fiscal o contador del contribuyente, únicamente debe ser firmado por el representante legal.

RESPUESTA

(...) Analizando las inhabilidades y las amenazas en las que puede verse envuelta la

sociedad de contadores públicos, encontramos los siguientes indicios:

Inhabilidad	Comentarios
Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).

Respecto de las amenazas que pueden presentarse para el Revisor Fiscal que

dictamina información financiera tenemos la siguiente:

Amenazas	Comentario
Auto revisión	- La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento. - La firma presta un servicio a un cliente de un encargo de aseguramiento que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo¹³³.

Respecto del informe de precios de transferencia, y consultando las normas tributarias, observamos lo siguiente:

- Los precios de transferencia producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios (parágrafo del artículo 260-2 del Estatuto Tributario), en la medida que

correspondan;

- La documentación comprobatoria (para los obligados que cumplan ciertos topes) deberá prepararse y enviarse a la administración tributaria, la cual deberá ser elaborada teniendo en cuenta la información financiera y contable la cual

¹³³ Adaptado del párrafo 200.5 del Código de ética para profesionales de la contabilidad.



deberá estar suscrita por el revisor fiscal (artículo 260-5 del Estatuto Tributario);

- Las normas sobre precios de transferencia (principio de plena competencia) tienen un efecto sobre la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se realicen transacciones con vinculados del exterior (artículo 260-2) y las demás estipuladas en la legislación tributaria (DUR 1625 de 2016).

Aunque el Revisor Fiscal no firma “el estudio de precios de transferencia” del cliente, dicho estudio puede tener un efecto en la declaración de renta del cliente la cual si es firmada por parte del Revisor Fiscal, y tiene efectos en la determinación de la estimación del impuesto a las ganancias corrientes en los estados financieros de la compañía; lo anterior debido a que el cálculo del impuesto de renta del periodo se encuentra sujeto a que las operaciones sujetas al principio de plena de competencia se hallan realizado en condiciones de mercado, o sujetas a un acuerdo anticipado de precios. Lo anterior podría generar una amenaza de auto revisión y de independencia que debe ser analizada por la sociedad de contadores públicos.

Al respecto el Código de Ética para contadores profesionales incorporado en el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, menciona lo siguiente:

- La prestación de servicios que no son de aseguramiento¹³⁴ puede, sin embargo, originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de

miembros del equipo de auditoría. En la mayoría de los casos **las amenazas que se originan son amenazas de auto revisión, de interés propio y de abogacía** (párrafo 290.154)

- Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de auditoría, **se determinará si la prestación de dicho servicio originaría una amenaza en relación con la independencia** (párrafo 290.156).
- Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no es de aseguramiento (párrafo 290.156).
- Dentro de las salvaguardas que puede usar la firma para eliminar o reducir el nivel de riesgo a un nivel aceptable, puede incluir los siguientes:
 - Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
 - Recurrir a un asesor fiscal que no participó en la prestación del servicio con el fin de que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise el tratamiento en los estados financieros, o
 - Recurrir a un asesor fiscal externo para obtener asesoramiento sobre el servicio (párrafo 290.186). (...)

¹³⁴ En este caso, la elaboración del estudio de precios de transferencia, no se trata de un encargo de aseguramiento.



Interés de mora copropiedades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0656	<i>(...) Habida cuenta de que en oportunidades los errores que se cometen en el manejo de la contabilidad, pueden ser producto de negligencia, falta de experiencia, de control, de descuidos, por lo que, tratándose por ejemplo de impuestos, conllevan a causar sanciones e intereses moratorios en cifras que pueden llegar a varios millones de pesos,</i> <i>Se pregunta: si tratándose de intereses causados y de cuotas de administración impagadas, es la Asamblea, la que tiene capacidad para exonerar el pago de estos pasivos, por lo que no es posible incluir en los poderes, expresiones que otorguen a los Abogados facultades para convenir arreglos de la cartera que se cobra por la vía ejecutiva en términos que disminuyan el capital o los intereses, ¿Estos poderes se pueden otorgar en forma verbal? "</i>

RESPUESTA

(...) Respecto del cobro de los intereses de mora, la Ley 675 de 2001 en su artículo 30, establece la imposición de intereses moratorios sobre los valores adeudados por parte del propietario moroso; en este caso, los intereses moratorios podrán ser fijados por la Asamblea General de Propietarios a través de sus estatutos o del reglamento, el cual nunca podrá ser superior al equivalente a una y media (1.5) vez el interés bancario corriente.

En caso de que los estatutos no establezcan nada sobre el particular, se cobrará una y media veces el interés bancario corriente vigente.

Por otra parte, los intereses que se generen por la mora pertenecen a la copropiedad y una vez cobrados o en proceso de cobro, pasarán a conformar parte de los ingresos de la copropiedad.

De acuerdo con lo anterior, si la asamblea de copropietarios es quien determina el interés que se debe cobrar a los propietarios morosos (sin exceder el máximo permitido por la Ley); será éste organismo, máximo

órgano de dirección de la copropiedad, (ver Art. 36 de la Ley 675 de 2001), quien también tendría la facultad para establecer un interés menor, y para aprobar la viabilidad de una condonación total o parcial de los intereses y de las cuotas vencidas de la copropiedad; decisión que deberá ser ejecutada por el administrador conforme a las instrucciones que sean dadas por la asamblea de copropietarios.

En conclusión, de acuerdo con lo establecido en la Ley 675 de 2001, las decisiones para condonar cuotas ordinarias o intereses de mora corresponderían a la asamblea de copropietarios, y será la administración de la copropiedad, quien deberá ejecutar las órdenes establecidas por ella:

Por consiguiente, se incumplirían los lineamientos de la Ley 675 de 2001, si el administrador de la copropiedad, o los abogados que representan a la copropiedad, tomarán estas decisiones, sin que previamente ellas hayan sido aprobadas y autorizadas por el máximo órgano de administración de la entidad. (...)



Intereses de mora en expensas PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0479	"Haciendo uso del derecho de petición que consagra nuestra Constitución Nacional como representante legal del Edificio Sassari propiedad horizontal, ubicado en la carrera 29 número 40 A 53, me permito solicitarle su intervención con el objetivo de obtener una orientación acerca del tema relacionado con el cobro de los intereses de mora para las cuotas de administración de esta copropiedad; la ley 675 de agosto 3 de 2001 menciona: Artículo 31 incumplimiento en el pago de expensas. El retardo en el cumplimiento del pago de expensas causará intereses de mora equivalentes a una y media veces el interés bancario corriente, certificado por la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de que la asamblea general, con quórum que señale el reglamento de propiedad horizontal, establezca un interés inferior. Nuestra pregunta es: si un residente paga cuota de administración mensual de \$350.000 y tiene del 1 al 30 del mes para que realice su pago pero no lo realiza sino que paga su cuota el día 15 del mes siguiente, ¿Cómo se les debe liquidar los intereses de mora?"

RESPUESTA

(...) Con respecto a su pregunta, le informamos que el CTCP se refirió al tema de intereses de mora en las consultas No. 2019-267 y 2019-286, (...).

Respecto de su pregunta sobre la forma de calcular los intereses de mora, se entendería que esta se calcula a partir del día 1 del mes siguiente al mes de causación de la cuota, y hasta la fecha en que se realice el pago, ya sea calculando el factor de tasa efectiva para los días en mora, o un factor nominal aplicando el método de interés simple, tal como haya sido establecido en los estatutos de la copropiedad o en las decisiones de la asamblea.

Cuando se utilice la máxima tasa fijada por la Superintendencia Financiera de Colombia, dado que esta tasa se expresa en términos efectivos y no nominales, se deberá calcular

el factor de la tasa efectiva para los días en mora, utilizando la tasa máxima autorizada que resulte pertinente para cada cuota, a partir de la fecha de su vencimiento.

No obstante, una copropiedad también podría haber establecido en sus estatutos, autorizado por decisión de la asamblea, que la liquidación de los intereses de mora se realice aplicando un método de interés simple, siempre que dicha tasa no exceda los límites autorizados establecidos en las normas legales.

Un mayor detalle sobre la forma de calcular el factor del método de interés simple o el factor del método de interés efectivo, puede encontrarlo en cualquier libro en los que se trate el tema de tasa de interés simple y efectivo. (...)



ISAE 3402

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-281	"(...) Trabajo para una empresa que presta servicio de outsourcing de contabilidad, algunos de los revisores fiscales asignados a nuestros clientes nos están exigiendo (...) que contemos como empresa de outsourcing la norma ISAE 3402. ¿Me encuentro obligada a aplicarla si contamos con controles internos que aseguran la información? (...)"

RESPUESTA

(...) la norma ISAE 3402 es un conjunto de "prácticas líderes" para la evaluación de proveedores externos, formulado de manera independiente y aceptada dentro del sector, cuyo objetivo es garantizar la calidad de las soluciones externalizadas de hosting gestionado, por lo cual, se debería aplicar dicha normatividad si el acuerdo contractual establecido entre las partes, sí así lo exige.

La ISAE 3402 se encuentra incorporada en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015 (...), y aplica para encargos de aseguramiento cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por el cliente de la organización de servicios (outsourcing contable) y el revisor fiscal, sobre los controles del outsourcing al prestar sus servicios a la entidad, siempre que estos sean relevantes para el control interno, por estar relacionado con la información financiera.

Lo anterior se debe a que la NIA 402 trata de la responsabilidad que tiene el revisor fiscal de la entidad de obtener evidencia suficiente y adecuada cuando la entidad auditada utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios (NIA 402.1).

Una organización de servicios se define en el párrafo 8 de la NIEA 3402 literal m), (...):

Organización de servicios - Organización externa (...) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.

Un ejemplo de una organización de servicios, es una entidad que presta el servicio de outsourcing (...).

Por lo anterior, el revisor fiscal de la entidad

donde presta los servicios la empresa de outsourcing deberá obtener el conocimiento de los servicios prestados por el outsourcing, incluido el control interno, a través de lo especificado en el párrafo 9 al 14 de la NIA 402 dentro de los que se incluyen recurrir a otro auditor con el fin de aplicar procedimientos que incorporen la información necesaria sobre los controles relevantes de la prestadora del servicio de outsourcing (NIA 402.12 literal d).

Si el revisor fiscal de la entidad donde se presta el servicio de outsourcing no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, debe obtener dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos (NIA 402.12):

- Obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;
- Contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;
- Visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o
- Recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios.

(...) el realizar un informe por parte de un auditor como lo indica la NIEA 3402, deberá ser acordado contractualmente, debido que hace parte de los procedimientos que debe aplicar el Revisor Fiscal para cumplir la NIA 402, pero no constituye el único procedimiento disponible (...)



IVA en compra de elementos de propiedad planta y equipo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0946	<i>(...) en la empresa se compró una maquinaria por 200 millones a 4 años, ¿los impuestos IVA y retención los contabilizó tomando como base el valor de la compra o el valor presente?</i>

RESPUESTA

(...) Antes de dar respuesta a su consulta transcribimos los párrafos 16 y 23 de la NIC 16 que hablan sobre el costo de los elementos de propiedad, planta y equipo:

"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".

"Medición del costo

23 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, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los

pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23".

El costo del activo se determina por el valor presente de los flujos de efectivo (en caso de considerarse un componente de financiación implícita).

Respecto de la obligación de realizar la retención en la fuente y del impuesto sobre las ventas (IVA), la base sobre la cual debe calcularse es un tema que se encuentra resuelto en el Estatuto Tributario, y estas deben reconocerse en la contabilidad de conformidad con las normas legales establecidas para ello (...).



Lease-back (retroarriendos)

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1028	(...) Casa Matriz cuenta con dos inmuebles en Zona Franca sobre los cuales realizó una operación de leaseback en el año 2016 por un periodo de 7 años. Los inmuebles se encuentran registrados como activos fijos de la compañía matriz con un periodo de depreciación de 60 años bajo NIIF. Estos inmuebles se encuentran arrendados a la filial en Zona Franca (participación accionaria del 99%) con un canon mensual con renovación anual. Inquietudes: Teniendo en cuenta que es un contrato de leaseback fue firmado por la matriz en el año 2016 antes de entrada en vigencia de la aplicación de la NIIF 16 ¿La empresa matriz debe conservar el tratamiento contable dado al inmueble? ¿Al ser un contrato de leaseback puede darlo de baja para proceder a activar el inmueble en la filial? ¿Cuál es el tratamiento fiscal en el retiro del inmueble (retiro, depreciación e impuesto diferido)? ¿Cuál es el tratamiento contable a realizar en la empresa filial? ¿Cuáles son los efectos en la consolidación de los estados financieros? ¿Cómo se debe medir la duración y el valor del contrato de arrendamiento en la matriz y en la filial? Casa Matriz cuenta con un inmueble en Bogotá en el que desarrolla su objeto social y una parte de la estructura la tiene arrendada a una empresa filial con un canon mensual y renovación anual. ¿La empresa matriz debe descomponetizar el inmueble? ¿Cuál es el tratamiento fiscal en el retiro de la parte descomponetizada del inmueble (retiro, depreciación e impuesto diferido)? ¿Cuál es el tratamiento contable a realizar en la empresa filial? ¿Cuáles son los efectos en la consolidación de los estados financieros? ¿Cómo se debe medir la duración del contrato en la matriz y en la filial? En caso de que la empresa filial decida cerrar o trasladar el establecimiento por resultados ¿Cómo se revierte toda la operación tanto en la matriz como en la filial? La empresa filial adicionalmente cuenta con varios locales arrendados con personas naturales con canon mensual y renovación anual ¿Es obligatoria la aplicación de la NIIF 16 en estos casos? Lo anterior obedece a que por margen de rentabilidad o por disposición del propietario del inmueble algunos puntos se ven en la necesidad de trasladarse antes de la finalización del contrato y su impacto en los estados financieros sería considerable.

RESPUESTA

Para dar respuesta a sus preguntas es importante mencionar que las situaciones difieren cuando se trata de estados financieros separados de la controladora o y para los estados financieros consolidados.

El apéndice C de la NIIF 16, que se refiere a la fecha de vigencia y transición, también

permite diferentes opciones, de cuya elección pueden generarse diferencias en el reconocimiento de la transacción de arrendamiento que la controladora efectúa con su filial, y su aplicación anticipada también está afectada por la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias.



Por lo anterior, será responsabilidad de la administración de la entidad realizar los juicios necesarios y tomar las decisiones que sean pertinentes, conforme a los requerimientos del marco de información financiera aplicado por la entidad, los cuales en este caso, son los incorporados en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015, y sus modificatorios.

La NIIF 16 fue incorporada en el marco técnico local en el año 2017, a través del Decreto 2170 de 2017. A continuación, nos referimos a cada una de sus preguntas:

La Casa Matriz cuenta con dos inmuebles en Zona Franca sobre los cuales realizó una operación de lease-back en el año 2016 por un periodo de 7 años. Los inmuebles se encuentran registrados como activos fijos de la compañía matriz con un periodo de depreciación de 60 años bajo NIIF. Estos inmuebles se encuentran arrendados a la filial en Zona Franca (participación accionaria del 99%) con un canon mensual con renovación anual.

Teniendo en cuenta que es un contrato de lease-back fue firmado por la matriz en el año 2016 antes de entrada en vigencia de la aplicación de la NIIF 16

¿La empresa matriz debe conservar el tratamiento contable dado al inmueble?

Para observar el tratamiento de los contratos de lease-back con entidades financieras antes de la vigencia de la NIIF 16, le invitamos a consultar el concepto emitido por parte del CTCP No 2018-0031 sobre reconocimiento de operaciones de lease-back y venta de activos fijos, por lo que en una operación de este tipo deberá evaluarse la transacción, y definir la esencia de la misma, la cual en muchos casos podría corresponder con una operación de financiación y no necesariamente de una transacción de venta del activo con un arrendamiento posterior.

Al aplicar la NIIF 16, la cual es obligatoria para periodos anuales que comiencen a partir de enero 1 de 2019¹³⁵ (su aplicación anticipada es permitida), la forma como se realiza la transición se encuentra incorporada en los párrafos C5 al C13 para arrendatarios, C14 al C15 para arrendadores y C16 al C18 en transacciones de venta con

arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial.

De acuerdo con lo anterior, la entidad en calidad de arrendatario, podría no volver a evaluar nuevamente la transacción de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16 (ver párrafo C16 de NIIF 16) y de conformidad con el párrafo C17 de la NIIF 16 en la fecha de transición (enero 1 de 2019) se realizará lo siguiente:

- Si la entidad había reconocido bajo NIC 17 el contrato de lease-back como una venta y un arrendamiento financiero, podría aplicar el mismo tratamiento dado a los contratos de arrendamiento financiero existentes en la fecha de transición (párrafos C11 a C13), y continuará amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento;
- Si la entidad había reconocido bajo NIC 17 el contrato de lease-back como una venta y un arrendamiento operativo, deberá aplicar el mismo tratamiento dado a los contratos de arrendamiento operativo existentes en la fecha de transición (párrafos C8 a C10), y ajustará el arrendamiento posterior del activo por derecho de uso por cualquier ganancia o pérdida diferida que se relacione con condiciones que no son de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

Por lo anterior, la entidad deberá determinar en la fecha de transición de aplicación de la NIIF 16, el procedimiento que más se adecue para presentar la transacción teniendo en cuenta la representación fiel de la transacción.

¿Al ser un contrato de lease-back puede darlo de baja para proceder a activar el inmueble en la filial?

El leaseback con la entidad financiera, y el contrato de arrendamiento con la filial, se entiende que son dos transacciones distintas; si el activo tiene una vida útil de 60 años, y el lease-back fue realizado por un período de 7 años, debe evaluarse esta transacción conforme a los requerimientos de la NIIF 16 y las decisiones tomadas

¹³⁵ Párrafo C1 de NIIF 16, anexo 1º DUR 2420 de 2015.



respecto de las opciones para la transición hacia la nueva norma; la transacción de arrendamiento con la filial, que se establece para períodos anuales que son renovables, se contabilizará conforme a los requerimientos del marco técnico. Por ello la entidad deberá tener en cuenta las siguientes situaciones:

- Deberá reconocer el contrato de lease-back con la entidad financiera, de conformidad con lo expuesto en los párrafos de transición establecidos en la NIIF 16, de acuerdo con la esencia de la operación;
- Deberá reconocer el contrato de arrendamiento con la filial, en la que actúa en calidad de arrendador teniendo en cuenta los párrafos C14 a C15 de la NIIF 16.

¿Cuál es el tratamiento fiscal en el retiro del inmueble (retiro, depreciación e impuesto diferido)?

El alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento, y, por lo tanto, las inquietudes sobre la aplicación de disposiciones tributarias deberán ser consultadas a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), (...)

¿Cuál es el tratamiento contable por realizar en la empresa filial?

Si se suscribe un contrato de arrendamiento con la filial por períodos de un año, renovables, se debe establecer si se cumplen las condiciones de reconocimiento establecidas en la norma.

El texto de la consulta menciona que la controladora ha entregado a la filial un inmueble en arrendamiento, por lo que la filial en calidad de arrendatario, aplicará los párrafos C5 a C13 de la NIIF 16.

En dichos párrafos existen una serie de alternativas que deberán ser evaluadas por parte de la entidad cuando actúa en calidad de arrendatario, teniendo en cuenta que en la NIIF 16, para el arrendatario el contrato ya no se clasifica como financiero o como operativo.

¿Cuáles son los efectos en la consolidación de los estados financieros?

Se deberá aplicar el procedimiento de consolidación y eliminar la totalidad de los saldos por transacciones entre compañías, esto es lo establecido en la NIIF 10, que incluye eliminar “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)” (párrafo B86 de la NIIF 10).

Lo anterior podría incluir reclasificar un inmueble arrendado a una subsidiaria presentado como propiedad de inversión en los estados financieros separados de la controladora, como un elemento de propiedad, planta y equipo en los estados financieros consolidados (ver párrafo 15 de la NIC 40).

¿Cómo se debe medir la duración y el valor del contrato de arrendamiento en la matriz y en la filial?

Como se explicó anteriormente, es la entidad quien debe observar y determinar el tratamiento de los contratos de arrendamiento en la fecha de transición en la aplicación de la NIIF 16. Para tal efecto la entidad tendrá en cuenta el período no cancelable, para lo cual considerará los párrafos 18, B34 a B41 de la NIIF 16.

Casa Matriz cuenta con un inmueble en Bogotá en el que desarrolla su objeto social y una parte de la estructura la tiene arrendada a una empresa filial con un canon mensual y renovación anual ¿La empresa matriz debe descomponetizar el inmueble?

El párrafo 10 de la NIC 40 menciona lo siguiente:

"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” (la negrilla es nuestra).

Por lo anterior, la entidad deberá determinar si la porción arrendada pudiese ser vendida separadamente, en ese caso clasificará dicha porción como una propiedad de inversión, en caso contrario los clasificará como un elemento de propiedad, planta y equipo si la mayor parte del mismo es usada por el propietario.

¿Cuál es el tratamiento fiscal en el retiro de la parte descomponetizada del inmueble (retiro, depreciación e impuesto diferido)? ¿Cuál es el tratamiento contable por realizar en la empresa filial? ¿Cómo se debe medir la duración del contrato en la matriz y en la filial?

Esta pregunta se responderá desde el punto de vista contable, (...)

Para efectos contables, se contestará la pregunta teniendo en cuenta el concepto 2019-0511 donde se respondió una pregunta similar, de acuerdo con lo siguiente:

"Si tengo pactado contractualmente un arrendamiento de un bien inmueble a un término de un (1) año, con intenciones de prórroga al menos por el año siguiente, pero desconociendo a cuánto tiempo se espera seguir prorrogando el contrato de arrendamiento. ¿Qué plazo debo estimar para hallar el valor presente de los cánones futuros? ¿Un (1) año como se establece en el contrato?"

(...) En caso de actuar como arrendatario, una entidad clasificada en el grupo 1¹³⁶ que aplica las NIIF plenas como su marco normativo, generalmente tratará los contratos de arrendamiento como un activo por el derecho de uso del subyacente, y un pasivo por la obligación de realizar pagos a terceras personas; excepto si el plazo del contrato de arrendamiento es inferior a 12 meses (corto plazo), o si el activo subyacente es de bajo valor¹³⁷ (aportes tomados de la consulta 2018-541).

En ese orden de ideas, el análisis de las dos excepciones anteriores se realizará teniendo en cuenta lo siguiente:

Excepción	Comentarios
Arrendamientos a corto plazo	Análisis contrato por contrato ¹³⁸ ; El corto plazo corresponde a un contrato de arrendamiento por un periodo de doce (12) meses o menos ¹³⁹ ;
Arrendamientos en que el activo subyacente ¹⁴⁰ es de bajo valor	Se debe analizar el valor del activo cuando es nuevo (sin importar la antigüedad del activo arrendado) ¹⁴¹ ; No aplica para vehículos ¹⁴² , por tratarse de activos de un valor significativo; Puede aplicar en equipos de cómputo personales, fotocopiadoras, mobiliario de oficina, equipos de comunicaciones ¹⁴³ ; No aplica en activos subyacentes altamente dependiente de otros activos o altamente interrelacionados con ellos.

¹³⁶ Si la entidad se encuentra clasificada en el grupo 2 o 3, no debe aplicar la NIIF 16, debido que esta es obligatoria para las entidades que aplican los marcos normativos basados en NIIF plenas, pero no aplica para las entidades que utilizan el marco normativo basado en NIIF para las PYMES, ni en las Normas de Información Financiera para Microempresas.

¹³⁷ Mayor información en el párrafo 5° de la NIIF 16, incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2170 de 2017.

¹³⁸ Párrafo 8° de la NIIF 16.

¹³⁹ Definiciones de términos del apéndice A de la NIIF 16.

¹⁴⁰ Se considera subyacente, el activo que se toma como referencia en el contrato de arrendamiento. En un contrato de arrendamiento de un local comercial, el local comercial es el activo subyacente.

¹⁴¹ Párrafo B3 de la NIIF 16.

¹⁴² Párrafo B6 de la NIIF 16.

¹⁴³ Párrafo B8 de la NIIF 16.



Ahora respecto de los contratos a doce meses prorrogables de forma definida, la NIIF 16 establece como plazo del arrendamiento lo siguiente:

"Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) Los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción"

Una entidad actuando como arrendataria, deberá considerar en los contratos pactados por un periodo de tiempo inferior o hasta doce meses, la opción que tiene de ampliar el término del arrendamiento, de tal manera que el mismo podrá dejar de considerarse como un arrendamiento de corto plazo. (...)

¿Cuáles son los efectos en la consolidación de los estados financieros?

En la consolidación de estados financieros, se deberá aplicar el procedimiento establecido en la NIIF 10, que incluye eliminar "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)" (párrafo B86 de la NIIF 10).

En caso de que la empresa filial decida cerrar o trasladar el establecimiento por resultados

Este es un asunto que se debe evaluar considerando los requerimientos establecidos en el contrato, particularmente los relacionados con las opciones de renovación del contrato.

Si la entidad filial reconoció los derechos de uso y las obligaciones que se derivan del arrendamiento, la decisión de cerrar o trasladar el establecimiento afectará el reconocimiento de tales derechos y obligaciones, los cuales serán ajustados conforme a los requerimientos del marco de información financiera aplicado, y con la información disponible en cada fecha de

cierre. También se tendrán en cuenta las condiciones contractuales y los posibles pagos contingentes que se deriven de la terminación del contrato. Lo anterior en el caso de los reconocimientos realizados por el arrendatario.

Tratándose del arrendatario se aplicarán los requerimientos de contabilización para los arrendamientos operativos, y se reconocerán los ingresos y gastos que se deriven de la terminación anticipada del contrato.

¿Cómo se revierte toda la operación tanto en la matriz como en la filial?

De acuerdo al tratamiento contable que decida hacer la entidad en la fecha de transición a la NIIF 16, el inmueble en los estados financieros consolidados deberá tratarse como un elemento de propiedad, planta y equipo lo que incluirá eliminar, a modo de ejemplo, las siguientes transacciones:

- Ingresos por arrendamiento (en caso de tratarse de un arrendamiento operativo, para el arrendador);
- Gastos por arrendamiento, en caso de tratarse el contrato de arrendamiento por parte del arrendatario como un contrato de corto plazo;
- Ganancias o pérdidas por variación del valor razonable, en caso de tratarse el inmueble como propiedad de inversión, en los estados financieros separados;
- Incluir el gasto por depreciación del inmueble considerado como propiedad de inversión en los estados financieros separados, pero como elemento de propiedad, planta y equipo en el consolidado;
- Eliminar cualquier pasivo financiero generado por el contrato de arrendamiento, y cualquier activo subyacente, contabilizado por el arrendador, en caso de que el contrato de arrendamiento financiero no se considera de corto plazo, junto con el correspondiente gasto por depreciación del subyacente y gasto financiero de la obligación;
- Revisar la existencia o ajuste de las diferencias temporarias, generadas por la eliminación de las anteriores transacciones entre empresas del grupo que puedan originar un reconocimiento o ajuste de impuestos diferidos.



Por último, la entidad deberá determinar que ajustes corresponden al periodo actual, y cuales a periodos anteriores, lo cual afectaría el resultado del ejercicio del periodo o los resultados acumulados en el proceso de consolidación.

La empresa filial adicionalmente cuenta con varios locales arrendados con personas naturales con canon mensual y renovación anual ¿es obligatoria la aplicación de la NIIF 16 en estos casos? Lo anterior obedece a que por margen de rentabilidad o por disposición del propietario del inmueble algunos puntos se ven en la necesidad de trasladarse antes de la finalización del contrato y su impacto en los estados financieros sería considerable.

El tratamiento contable dependerá del marco técnico aplicado por la entidad, tratándose de una entidad del Grupo 2 se aplicarán los requerimientos de la NIIF para las Pymes, los cuales difieren de los requerimientos aplicables para una entidad del Grupo 1.

Si la filial aplica las normas del Grupo 1, y ella suscribe contratos de arrendamiento con terceros, por periodos de un año, renovables, se debe establecer si se cumplen las condiciones de reconocimiento establecidas en la norma, para el reconocimiento de derechos y obligaciones que se derivan de los arrendamientos operativos, considerando las excepciones establecidas en la norma respecto de los arrendamientos de corto plazo y activos de bajo valor. En este caso, podría tratarse de un contrato de arrendamiento para un periodo superior a un año, dada la condición de renovación del contrato, y sería necesario reconocer los derechos de uso y las obligaciones relacionadas. (ver párrafos 18 y siguientes que se refieren al plazo del arrendamiento).

Entendemos que la entidad mantiene varios contratos de arrendamiento en calidad de arrendatario con personas naturales, donde existe un canon mensual y son renovables anualmente. Al respecto es importante mencionar que la NIIF 16 manifiesta que en todos los contratos de arrendamiento, el arrendatario generalmente tratará los contratos de arrendamiento como un activo por el derecho de uso del subyacente, y un pasivo por la obligación de realizar pagos a terceras personas; excepto si el plazo del

contrato de arrendamiento es inferior a 12 meses (corto plazo), o si el activo subyacente es de bajo valor¹⁴⁴ (aportes tomados de la consulta 2018-541).

En la consulta 2019-0511 el CTCP manifestó lo siguiente, respecto de dichos contratos renovables a un año:

“Una entidad actuando como arrendataria, deberá considerar en los contratos pactados por un periodo de tiempo inferior o hasta doce meses, la opción que tiene de ampliar el término del arrendamiento, de tal manera que el mismo podrá dejar de considerarse como un arrendamiento de corto plazo. Algunos ejemplos de situaciones que podría considerarse que el contrato no es corto plazo, corresponden con las siguientes:

- La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento, en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un local comercial ubicado en un sector de alto desarrollo comercial, el canon de arrendamiento es un 30% más económico que el de locales en el mismo sector, y contractualmente se tiene pactado un incremento basado en la inflación. Por lo anterior el mantener el contrato de arrendamiento podría considerarse un incentivo económico que concluiría que se va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16.19);
- La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un equipo de cómputo servidor. La opción de renovación es para el arrendatario pero no para el arrendador, por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará el servidor con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16. B35);
- La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un local comercial en el cual ha realizado mejoras significativas, las cuales hacen pensar que la opción de renovación será

¹⁴⁴ Mayor información en el párrafo 5 de la NIIF 16, incorporada en el anexo 1 del decreto 2420

de 2015, modificado por el Decreto 2170 de 2017.



ejercida. Por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará el local comercial con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción;

- La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre

unos equipos de perforación de los cuales en el pasado ha tomado la opción de renovarlos hasta por cinco años; lo anterior hace pensar que la opción de renovación será ejercida, por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará los equipos de perforación con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16.B40¹⁴⁵)”.

¹⁴⁵ Si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos

subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos (NIIF 16.B40).



Lease back bien inmueble

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0848	"La Compañía ABC SAS posee un bien inmueble adquirido en años anteriores el cual lo tiene recibido en arrendamiento y registrado desde el ESFA en propiedad de inversión. En el presente mes pago el último canon de arrendamiento financiero al Banco XYZ S.A. De inmediato la Compañía ABC SAS hace uso de la opción de compra pactada desde el momento de la firma del contrato. El Banco XYZ S.A. procede a hacerle la cesión del inmueble para que quede de propiedad de la Compañía ABC. Acto seguido el Banco XYZ S.A. le otorga un nuevo crédito sobre el mismo inmueble, readquiriendo el mismo inmueble el cual se lo vuelve a entregar en arrendamiento a la Compañía ABC SAS. Hacen una típica operación de lease back o retro arriendo. En la operación hay tres transacciones: Cesión del Banco XYZ S.A. a la Compañía ABC SAS del inmueble por haber terminado y pagado la totalidad del contrato (en el ESFA el inmueble fue reconocido por el costo revaluado generando un superávit por revaluación registrado en las Ganancias Acumuladas del patrimonio). La venta que hace la Compañía ABC al Banco XYZ S.A. del mismo inmueble para tomarlo nuevamente mediante el nuevo contrato de arrendamiento (en la venta que supera los \$1.000 millones de pesos la Compañía ABC SAS debe pagar el impuesto al consumo vigente). Otorgamiento y firma del préstamo que le hace el Banco XYZ S.A. a la Compañía ABC SAS suscribiendo el nuevo contrato de arrendamiento financiero. Entiendo que al hacer la venta del inmueble enunciada en el numeral 1) la ganancia acumulada por el superávit por revaluación queda realizada. Esta operación de lease back me genera los siguientes interrogantes: ¿Puede la Compañía ABC SAS colocar a disposición de su máximo órgano social la distribución de la Ganancia Acumulada del Superávit por Revaluación como dividendos? ¿Puede la Compañía ABC SAS recomendar a su máximo órgano social la apropiación de una reserva ocasional o dejarla retenida indefinidamente en las Ganancias Acumuladas y no distribuirla como dividendos? ¿El impuesto al consumo que debe asumir y pagar la Compañía ABC SAS lo debe reconocer como gasto del período o lo puede reconocer como mayor valor del inmueble que se retoma en el nuevo contrato de arrendamiento, ya que no es un impuesto indirecto no recuperable que recae sobre la adquisición?"

RESPUESTA

(...) **¿Puede la Compañía ABC SAS colocar a disposición de su máximo órgano social la distribución de la Ganancia**

Acumulada del Superávit por Revaluación como dividendos?



La entidad deberá revisar las razones por las cuales al elaborar su estado de situación financiera de apertura reconoció un superávit por revaluación al valorar los derechos de uso de sus propiedades de inversión, por cuanto esta opción solo está disponible para elementos de propiedades, planta y equipo, y no es aplicable para las propiedades de inversión en ninguno de los grupos.

El Superávit por revaluación, se reconoce efectuando un ajuste contra el patrimonio y este no afecta el estado de resultados de la entidad. Por ello, deberá revisar los ajustes realizados en la fecha de inicio del período de aplicación del nuevo marco cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicado por la entidad. En este caso, podría haberse generado un error, el cual debe ser ajustado conforma a los requerimientos del marco técnico.

Respecto de la distribución como dividendos de partidas no realizadas que resultan de la revaluación de los derechos de uso, en la fecha inicial de aplicación del nuevo marco, esto es al final del período de transición, o en un período posterior, una entidad deberá cumplir los requerimientos de las autoridades de supervisión y las políticas internas respecto del mantenimiento del capital.

No considerar estas situaciones podría llevar a que la entidad distribuya a sus asociados elementos del patrimonio que no representan ganancias sino ajustes del capital. También debe tenerse en cuenta que el objetivo de los estados financieros, según los nuevos marcos de información financiera, es el de informar sobre la situación financiera, el rendimiento o desempeño, la capacidad para generar flujos de efectivo, y suministra elementos para la evaluación la gestión de los administradores, y no la de establecer una base para la distribución de utilidades.

Además de lo anterior, en una transacción de venta con arrendamiento posterior, del tipo arrendamiento financiero, no se cumplen los criterios de baja establecido en las normas técnicas, por cuanto la entidad no transfiere el control y mantiene sustancialmente los riesgos y beneficios del activo, y por ello no es adecuado reconocer las ganancias de la transacción en el estado de resultados. Al respecto los párrafos 98 al 103 de la NIIF 16, indican lo siguiente:

"Transacciones de venta con arrendamiento posterior"

98. Si una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera toma en arrendamiento ese activo de la segunda, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103. (...)

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

99. Una entidad aplicará los requerimientos para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

La transferencia del activo es una venta

100. Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

- a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.*
- b) El arrendador-comprador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador de esta Norma. (...)*

¿Puede la Compañía ABC SAS recomendar a su máximo órgano social la apropiación de una reserva ocasional o dejarla retenida indefinidamente en las Ganancias Acumuladas y no distribuirla como dividendos?

El CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre este tema, por cuanto estas son decisiones que corresponden a la administración de la entidad, la cual tiene la responsabilidad de que sus propuestas para la apropiación o distribución de ganancias cumpla las normas profesionales, legales y



reglamentarias, y los requerimientos de las autoridades de supervisión, considerando los criterios de mantenimiento de capital que sean más adecuados para los usuarios de los estados financieros. Cómo se indicó en el

punto anterior, no es adecuado reconocer ganancias cuando la entidad no ha transferido el control y mantiene una exposición significativa a los riesgos y ventajas del activo (...)



Libros auxiliares de nómina

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0407	(...) como administradora del P.A. (...), cuenta con un software de nómina en el cual ejecuta la liquidación de las nóminas mensuales de cada empleado y genera los comprobantes contables los cuales son cargados en la contabilidad por medio de interfaz, para lo cual previamente se ha configurado cada uno de los conceptos de nómina asociándolo a la cuenta contable correspondiente del Plan Único de Cuentas PUC clase 7 "Cuentas de Orden Fiduciarias" establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia para el manejo contable de los patrimonios autónomos, aplicable al P.A. (...). El comprobante contable resume los registros del gasto por conceptos (salarios, primas, etc.) dejando como tercero el P.A. (...), es decir que no realiza el registro en los libros auxiliares detallando el valor devengado por cada empleado incluyendo su número de identificación y nombre como beneficiario de estos, teniendo en cuenta que esta información puede ser consulta en caso de ser requerido por medio del software de nómina y adicionalmente en búsqueda de eficiencia y simplificación de los registros contables sin que se pierda en ningún momento el detalle de la liquidación de la nómina a cargo de cada empleado y asegurado la integridad, exactitud, y fidelidad de la información. Los libros auxiliares de las cuentas de gastos de nómina generados desde el sistema contable registran como tercero el NIT y nombre del P.A. (...), saldo inicial, débitos, créditos y saldo final. 1. Solicitamos indicar si el método electrónico de procesamiento de información (software de nómina) y de registro contable (acumulado por conceptos y no detallado por empleado) descrito anteriormente es un método válido y reconocido por la técnica contable. 2. Solicitamos indicar si es de carácter obligatorio que los libros auxiliares de contabilidad tengan incluido el número de identificación y nombre del beneficiario (para este caso el número de identificación y nombre de cada empleado) teniendo en cuenta que el software especializado para la liquidación de la nómina contiene el detalle de la liquidación de nómina de cada período y por cada empleado como soporte del registro contable".

RESPUESTA

(...) Desde el punto de vista contable, no existe ninguna disposición tácita en las normas, respecto de la forma como deben detallarse los libros auxiliares de las diferentes cuentas determinadas por la entidad para registrar en la contabilidad las

transacciones relacionadas con los pagos por nómina.

Respecto de los registros de la contabilidad en el aplicativo informático, el artículo 8 del Título III del anexo 6 del Decreto 2420 de 2015 manifiesta lo siguiente:



"Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

- 1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.*
- 2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.*
- 3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos.*
- 4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:*
 - a. Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global.*
 - b. Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones.*
 - c. Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras.*
 - d. Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.*
 - e. Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.*
- 5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico.*

6. Cumplir las exigencias de otras normas legales."

En relación con sus inquietudes sobre el tema de los comprobantes y soportes contables que resumen las transacciones relacionados con el pago de la nómina, le recomendamos que revise lo establecido en el Título IV del Código de Comercio, que se refiere a los libros de comercio, así como lo establecido en el Título III del Anexo 6 del Decreto 2420 de 2015, en donde se establecen normas sobre registros y libros.

Algunas de estas disposiciones que deberán considerarse en este caso son las siguientes:

(...)

Decreto 2420 de 2015 – TÍTULO TERCERO – DE LAS NORMAS SOBRE REGISTROS Y LIBROS

"ARTÍCULO 6. SOPORTES. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de orígenes internos o externos, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

ARTÍCULO 7. 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.”

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que las aplicaciones informáticas existentes en la actualidad manejan (en algunos casos) una contabilidad por módulos, pueden existir casos donde el módulo de nómina contenga la totalidad del detalle de los pagos por cada empleado, pero en el módulo de contabilidad o financiero

solamente se detalle un solo registro global identificándolo con el nombre de la entidad.

La anterior práctica no se considera errada, debido que existe un módulo donde se detalla la totalidad de los registros realizados de forma global en el módulo de contabilidad.

Teniendo en cuenta lo citado anteriormente, una entidad puede registrar las transacciones en los libros auxiliares de cualquiera de las siguientes maneras:

- Detallar tercero por tercero en los registros contables (libros auxiliares) del módulo de contabilidad; o
- Detallar en el módulo de nómina tercero por tercero, y en el módulo de contabilidad realizar un solo registro identificándolo con el NIT de la entidad o con un NIT genérico, siempre que exista un módulo separado o integrado que garantice que los registros se encuentran conciliados.

Los registros contables en el aplicativo informático se pueden generar de manera global, siempre que la entidad cuente con el detalle de estos para efectos de posibles reclamaciones o solicitudes de alguna entidad de supervisión, vigilancia y control a través de otro software especializado o de un módulo del aplicativo informático.

También deberá observarse si en la constitución del contrato se exigieron algunos requisitos contractuales respecto de la forma como deben registrarse las transacciones.(...)

Libros contables

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0801	(...) uno de nuestros clientes a quien le hacemos outsourcing contable desde el 1 de agosto del año 2018, actualmente nos cuestiona del por qué no hemos realizado ajustes a los saldos iniciales entregados por el anterior contador, teniendo en cuenta que varias de las cuentas se encuentran con información errada, nosotros hemos insistido al representante legal de dicha empresa que redacte un documento por escrito autorizándonos e indicando los ajustes que se necesitan hacer para dejar la contabilidad con la realidad financiera que se requiere, el cliente se niega a redactar dicha autorización y nuestra firma de contadores es consiente que los saldos iniciales no los podemos modificar sin autorización expresa del cliente, y mucho menos realizar un arqueo de activos fijos reales para modificar los activos que se encuentran ya registrados y depreciados. Por favor citar Ley o doctrina específica que permita aclarar al cliente que no podemos modificar los saldos iniciales sin autorización expresa de ellos y con un documento que justifique dicha acción”.

RESPUESTA

(....) Los estados financieros contienen información que debe ser elaborada a partir de la información consignada en los libros de contabilidad de la entidad que informa¹⁴⁶, los cuales se encuentran respaldados en documentos y soportes contables (comprobantes de contabilidad).

De acuerdo con lo anterior, los libros de contabilidad pueden realizarse de forma física o de forma sistematizada, por lo que sin importar cuál es el mecanismo con el cual se conservan los libros de contabilidad, estos deben cumplir unos requisitos, los cuales actualmente se encuentran especificados en los artículos 125 y 128 del Decreto 2649 de 1993, donde se menciona lo siguiente:

Descripción	Detalle
Libros (artículo 125 Decreto 2649 de 1993)	- Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes. Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. - Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continúa. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros.
Forma de llevar los libros (artículo 128)	Se aceptan, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares.

¹⁴⁶ Excepto por algunos estados financieros donde se ha realizado conversión de estados financieros, o procedimientos de consolidación de estados financieros.

Descripción	Detalle
Decreto 2649 de 1993	- El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. - En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden. - Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.
Forma de llevar los libros (artículo 128 Decreto 2649 de 1993)	En los libros está prohibido: Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren. - Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de estos. - En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado. - Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. - Borrar o tachar en todo o en parte los asientos. - Arrancar hojas, alterar el orden de estas o mutilar los libros.

Por lo anterior es importante garantizar la autenticidad e integridad de los libros de contabilidad (lo que incluye la base de datos donde se registran las transacciones) y no es permitido alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones.

En caso que los saldos iniciales contengan errores en los libros de contabilidad o en el software contable, debe analizarse teniendo en cuenta que una cosa es la corrección de errores contables a través del procedimiento establecidos en la NIC 8 y la sección 10 de la NIIF para las PYMES y la otra es la corrección de errores respecto del software de información financiera, sobre el cual este Consejo recomienda que las correcciones se realicen atendiendo lo especificado en las normas legales anteriormente mencionadas.

Por otro lado, la firma de outsourcing encargada de llevar la contabilidad debe tener en cuenta que podría ser sujeta de auditoría de acuerdo con lo considerado en la NIA 402¹⁴⁷

"Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, por parte del revisor fiscal para "obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material y diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos" (...)

¹⁴⁷ Incluida en el anexo 4° del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Libros de contabilidad – fuente de estados financieros consolidados

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0245	<i>¿Existe alguna normativa colombiana que regule los libros de contabilidad para estados financieros consolidados?</i> <i>¿Las notas a los estados financieros consolidados se debe transcribir a algún libro de contabilidad?</i> <i>¿Si no existen libros de contabilidad para registrar los estados financieros consolidados es legalmente válido expresar en un dictamen "que los estados financieros consolidados adjuntos, tomados de los libros de contabilidad, (...)?"</i> <i>¿En alguna de las Normas de Aseguramiento de la Información existe alguna disposición sobre este tema?</i> <i>¿Podría afirmarse que las Hojas de cálculo Excel u otras, en las que preparamos los estados financieros consolidados, hacen las veces o son equivalentes a los libros de contabilidad para soportar los estados financieros consolidados?</i> <i>¿El CTCP ha considerado presentar un proyecto de decreto reglamentario o alguna orientación técnica o académica sobre el particular o su inclusión en el proyecto de decreto del Sistema Documental Contable que tienen en proceso? (...)?"</i>

RESPUESTA

(...) ***¿Existe alguna normativa colombiana que regule los libros de contabilidad para estados financieros consolidados?***

(...) en nuestra opinión, no es conocimiento de este Consejo, normatividad que regule los libros de contabilidad para estados financieros consolidados.

¿Las notas a los estados financieros consolidados se debe transcribir a algún libro de contabilidad?

Acerca de la segunda pregunta, en nuestra opinión, las notas a los estados financieros

no deben ser transcritas a ningún libro de contabilidad, sin embargo, es preciso tener en cuenta los lineamientos definidos en la "Sección 8 – Notas a los Estados Financieros", compilada en el anexo 2 del DUR 2420 de 2015.

¿Si no existen libros de contabilidad para registrar los estados financieros consolidados es legalmente válido expresar en un dictamen "que los estados financieros consolidados adjuntos, tomados de los libros de contabilidad, presentan razonablemente..."?"



Respecto a la tercera pregunta, en nuestra opinión, el texto relacionado por el consultante es válido para efectos de inclusión dentro del dictamen de estados financieros consolidados.

¿En alguna de las Normas de Aseguramiento de la Información existe alguna disposición sobre este tema?

Para la pregunta 4, en nuestra opinión, el consultante puede revisar la Norma Internacional de Auditoría – 600 (...), el cual se encuentra compilado en el anexo 4 del DUR. 2420 de 2015.

¿Podría afirmarse que las Hojas de cálculo Excel u otras, en las que preparamos los estados financieros consolidados, hacen las veces o son equivalentes a los libros de contabilidad para soportar los estados financieros consolidados?

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

Ahora bien, en la normativa vigente no se exige la utilización de un software contable específico, por lo cual se podrá llevar bajo cualquier sistema de información siempre y cuando cumpla con los requisitos exigidos por la ley.

¿El CTCP ha considerado presentar un proyecto de decreto reglamentario o alguna orientación técnica o académica sobre el particular o su inclusión en el proyecto de decreto del Sistema Documental Contable que tienen en proceso? Si no lo han considerado, les sugiero respetuosamente hacerlo

En cuanto a la pregunta 6, en nuestra opinión, esta temática está siendo analizada por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, por parte del Comité de Gestión Documental. (...)

Límite de ingresos para tener revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1109	Una empresa por el año 2019 está cerca a cumplir el tope de ingresos para estar obligada a tener RF¹⁴⁸ por el año 2020, pero en el mes de diciembre a causa de solicitud del cliente se facturarán unos productos que aunque se facturen en el 2019 se entregarán hasta el año 2020, es decir es un ingreso facturado en 2019 pero no devengado en el mismo periodo, esto sería como un ingreso diferido y como consecuencia de lo anterior se generará una diferencia de ingreso entre la declaración de IVA e ICA ya que en estas declaraciones entiendo se declara lo facturado y la declaración de Renta que parte de la base contable. Pregunta, ¿cómo claramente hay una diferencia de ingresos a cierre 2019 entre lo contable como base de Renta y la declaración de IVA que parte de lo facturado, sobre cuál base de ingresos se determina la obligación de estar obligado RF, sobre el ingreso contable o sobre el ingreso facturado?

RESPUESTA

(...) El CTCP y otras entidades se han manifestado respecto de los ingresos (fiscales o contables) para obligados a tener revisor fiscal, de la siguiente manera:

Entidad emisora	Concepto
Superintendencia de Sociedades Oficio 115-096141 Julio de 2018 ¹⁴⁹	Como se puede apreciar el cálculo de los ingresos brutos propuesto en la norma antes citada, son con fines fiscales, no contables. Por lo tanto, los montos por concepto de ingresos y/o activos brutos del año inmediatamente anterior descritos en el párrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 para establecer si la sociedad está obligada a tener revisor fiscal, serán tomados de los estados financieros de propósito general preparados bajo los marcos normativos vigentes (DUR 2420 de 2015 y otras normas que lo adicionan, modifican o sustituyen) al cierre del ejercicio, esto es a 31 de diciembre.
CTCP Concepto 2019-1080 Noviembre de 2019 ¹⁵⁰	Para efectos de determinar los ingresos para establecer la obligación de tener revisor fiscal, la definición de ingresos brutos incluye únicamente la totalidad de los ingresos reconocidos en el estado de resultados de la entidad, lo que podría incluir los ingresos de actividades ordinarias, otros ingresos, ingresos financieros y ganancias por variaciones de valor razonable, diferencias en cambio, utilidad en venta de activos no corrientes, entre otras, pero no las incluidas en el otro resultado integral.
CTCP Concepto	Con respecto a la inquietud del consultante, para determinar si la entidad tiene la obligación de nombrar un revisor fiscal, la administración deberá considerar lo establecido en las normas legales y reglamentarias que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal en

¹⁴⁸Nota del CTCP: Revisor Fiscal (RF)

¹⁴⁹Consultado en diciembre 15 de 2019 en el siguiente enlace:

https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_contables/OFI_CIO_115-096141_DEL_09-07-2018.PDF

¹⁵⁰<http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?quid=d9d062e7-943b-43c4-81ef-9a60765d0898>



Entidad emisora	Concepto
2019-0645 Junio de 2019 ¹⁵¹	Colombia, por ejemplo el Decreto 2020 de 2008, el artículo 203 del Código de Comercio y el artículo 13 de la Ley 43 de 1990. También tendrá en cuenta, si otras normas legales, han establecido la obligatoriedad de la revisoría fiscal.
CTCP Concepto 2019-0698 Julio de 2019 ¹⁵²	En síntesis, para definir la obligatoriedad de tener revisor fiscal sobre la base del nivel de activos o ingresos, lo primero que debe establecerse es el marco de información financiera en el que fue clasificada la entidad, para así poder establecer el valor total de los activos e ingresos de la misma. La determinación del importe de los activos brutos e ingresos se fundamentará en lo establecido en el Decreto Único Reglamentario DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan. Para verificar la obligatoriedad de tener revisor fiscal para un periodo 20X1, el consultante debe revisar la información contable correspondiente a ingresos y activos con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior y de superar cualquiera de los topes enunciados en la normatividad antes citada, deberá cumplir con el requisito de tener Revisor Fiscal a partir del primero de enero del año 20X1. Debido que la información tributaria puede diferir, en algunos casos, de la información financiera; para el caso de observar los topes de ingresos y activos para tener revisor fiscal, deberá observarse la información financiera (contable), y no la información tributaria
DIAN Oficio 5818 Marzo de 2019 ¹⁵³	Nótese como el requisito de la firma del revisor fiscal, reviste de dos condiciones (i) que se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y (ii) que estén obligados a tener Revisor Fiscal de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia.

De otro lado la Ley 43 de 1990 determina los obligados a tener revisor fiscal por ingresos y activos (diferentes a la obligatoriedad en sociedades por acciones, sucursales de compañías extranjeras, y otro tipo de entidades donde es obligatoria la revisoría fiscal):

Ley 43 de 1990

"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 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."

De acuerdo con lo anterior, uno de los topes para tener revisor fiscal corresponde a obtener "*ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior*" igual o superiores a 3.000 SMMLV, por lo que es necesario aclarar que son los ingresos reconocidos en el estado de resultados del año anterior.

Por último y de acuerdo con el concepto 2019-1080, este Consejo considera que la definición de ingresos brutos incluye únicamente la totalidad de los ingresos reconocidos en el estado de resultados de la entidad, lo que podría incluir los ingresos de actividades ordinarias, otros ingresos, ingresos financieros y ganancias por variaciones de valor razonable, diferencias en cambio, utilidad en venta de activos no corrientes, entre otras, pero no las incluidas en el otro resultado integral. (...)

¹⁵¹<http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=504dcc20-8113-4440-bb07-edfbcad6bb32>

¹⁵²<http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=49555a70-5da1-4d2b-a493-70766735102d>

¹⁵³Tomado de <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2019/oficio-5818.html>



Límite de revisorías fiscales-suplencia

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0620	"De acuerdo al artículo 215 del Código de Comercio los contadores no pueden ejercer en más de 5 empresas de sociedades anónimas como revisor fiscal. ¿la pregunta es si estas 5 aplica sólo para revisor fiscal principal o también se debe tener presente si se es suplente?"

RESPUESTA

Artículo 215 del Código de Comercio

El artículo mencionado por el consultante, respecto del límite de revisorías fiscales, es el siguiente:

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" (la negrilla es nuestra).

"Artículo 215. Requisitos para ser revisor fiscal-restricción. El revisor fiscal deberá ser contador público. **Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones".**

Respuestas similares tomadas de conceptos emitidos por parte del CTCP

Mediante concepto 2018-0675, el CTC manifestó lo siguiente:

"Este Consejo acoge lo establecido por parte de la Superintendencia de Sociedades, en su circular externa 115-000011, la cual sobre este particular en el numeral 4.1 Criterios Objetivos, expone

4.2_ Criterios objetivos: La prohibición señalada en el citado artículo 215 hace referencia al ejercicio de revisorías fiscales en más de cinco sociedades por acciones, sea que quienes las desempeñen lo hagan indistintamente en calidad de revisores principales o de suplentes, puesto que para la aplicación de la norma citada lo que debe tenerse en cuenta es el ejercicio efectivo del cargo, no la simple posibilidad de ejercerlo.

Por consiguiente, para entrar a desempeñar efectivamente una

revisoría fiscal en carácter de suplente, así sea en forma provisional, cuando además ella se ejerza en calidad de principal en otras cinco sociedades por acciones, es indispensable que se renuncie a una de éstas".

Mediante concepto 2018-1113 el CTCP manifestó:

"De la lectura del artículo 215 del Código de Comercio y de lo expresado en el concepto 2018-675, se observa que el verbo rector utilizado por el legislador es "ejercer" por lo que el simple nombramiento no inhabilita al revisor fiscal, sino más bien lo inhabilita el ejercer como revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones.

Como medida de precaución este Consejo recomienda a los contadores revisar adecuadamente la cantidad de revisorías fiscales aceptadas en calidad de suplentes y la ejercida en calidad de principal, con el objetivo de verificar el cumplimiento de dicha norma".

Análisis frente al Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015

Como parte de los principios fundamentales que debe cumplir el profesional de la contabilidad tenemos el relacionado con competencia y diligencia profesional, de la siguiente manera:

"(c) Competencia y diligencia profesionales - mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja "reciben un servicio profesional competente basado en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables"¹⁵⁴".

¹⁵⁴ Tomado del párrafo 100.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad



En Conclusión, en el Código de Ética para profesionales de la contabilidad, lo fundamental es el cumplimiento de los principios, y los requerimientos de independencia; por ello un contador público tiene la obligación de identificar las amenazas que pudiesen afectar el cumplimiento de los principios y aplicar las salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable; no hacerlo configura un incumplimiento de las normas profesionales legales y reglamentarias.

De manera expresa el Código de Ética indica que un contador público tiene la obligación de *"mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben un servicio profesional competente"*

lo cual podría ocurrir manteniendo un cliente importante y complejo, o diez clientes con menor nivel de complejidad. Además de lo anterior, no tener disponible el tiempo suficiente para cumplir los requerimientos profesionales, legales y reglamentarias, es una amenaza que afecta el cumplimiento de los principios fundamentales (ver párrafo 240.2 el código de ética del DUR 2420 de 2015).

La sección 130 trata lo relacionado con la competencia y diligencia profesional, y entre otras cosas, menciona lo siguiente:

- El profesional debe 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 (literal a del párrafo 130.1);

- Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables (literal b del párrafo 130.1);
- Cuando se presten los servicios se requiere la competencia profesional, la competencia profesional comprende la obtención de la competencia profesional, y el mantenimiento de la competencia profesional (párrafo 130.2);
- El profesional debe mantener un desarrollo profesional continuo, para actuar de manera competente en el desarrollo profesional (párrafo 130.3);
- El profesional debe ser diligente, lo que implica actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno (párrafo 130.4);
- El equipo de trabajo del profesional debe tener la formación práctica y la supervisión adecuada (párrafo 130.5).

Respuesta al consultante

Sin embargo, para el Código de ética para contadores profesionales, señalado en el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015, no resulta importante el número límite de revisorías fiscales en sociedades por acciones, sino que resulta más importante *"mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben un servicio profesional competente"* lo cual podría ocurrir manteniendo un cliente importante y complejo, o diez clientes con menor nivel de complejidad. (...)

Límite revisorías fiscales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0695	<i>"Si yo trabajo para firma de revisorías fiscales la cual tiene su respectiva tarjeta emitida por la JCC, las revisorías que esta firma me asigne me disminuyen mi cupo de cinco revisorías o cuentan es para la firma. Y que conceptos hay sobre el tema"</i>

RESPUESTA

(...) El artículo 215 del Código de Comercio establece límites para el ejercicio del cargo del revisor fiscal en máximo 5 sociedades por acciones; para otras formas societarias no se ha establecido ningún límite. No obstante, Se puede crear una amenaza de interés propio para cumplir con el principio de competencia profesional y debido cuidado si un contador profesional no tiene el tiempo suficiente para realizar o completar los deberes relevantes, existe información incompleta, restringida o inadecuada para el desempeño de los deberes, Insuficiente experiencia, formación y/o educación, o recursos inadecuados para el desempeño de los deberes.

"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." Resaltado propio

Un mayor detalle sobre el tema, puede encontrarlo los conceptos 2018-675 y 2018-1113, en donde el CTCP se refirió específicamente a los límites de revisorías fiscales. Una copia de ellas, puede ser obtenida en la página www.ctcp.gov.co, enlace conceptos (...).

Los conjuntos cerrados deben aplicar las NIIF

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0914	<i>"Adjunto al presente me permito remitir, consultas sobre las NIIF, porque existen varias interpretaciones. Mientras unos contadores dicen que se debe aplicar a los conjuntos cerrados, otros nos dicen que no es necesario, ya que no contamos con los topes exigidos por la ley, en el grupo 3 de las PYMES. (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Obligatoriedad de llevar contabilidad por parte de una propiedad horizontal (concepto 2019-0150)

El artículo 51 de la Ley 675 de 2001, establece la obligación de llevar contabilidad en las copropiedades, de la siguiente manera:

"51. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: (...)"

5. Llevar bajo su dependencia y

responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto..."

Teniendo en cuenta el artículo anterior, es importante establecer lo siguiente:

- La propiedad horizontal al constituirse como una persona jurídica, dentro del alcance del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, se encuentra obligada a llevar contabilidad.
- Al encontrarse obligada a llevar contabilidad, debe clasificarse dentro de los grupos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones, de la siguiente manera:

Condición	Grupo 2	Grupo 3
<i>Propiedades horizontales con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales inferiores a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2)¹⁵⁵.</i>		X
<i>Entidades que no cumplan el requisito anterior</i>	X	

Independientemente de la clasificación de la propiedad horizontal en grupo 1, 2 o 3, la entidad debe observar el Documento de Orientación Técnica No 15, Copropiedades de uso residencial o mixto (...),

Algunos de los aspectos más importantes desarrollados en el Documento de Orientación Técnica No 15 (...) tenemos los siguientes:

- *Fondo de imprevistos* (no puede ser tratado como un pasivo, por parte de la copropiedad, la constitución del fondo debe realizarse a través de la creación de una cuenta bancaria restringida, que

debe ser reconocida como un activo en los estados financieros de la copropiedad).

- *Tratamiento de las expensas comunes necesarias* como un ingreso de la copropiedad.
- *Tratamiento de las expensas comunes extraordinarias*, dependiendo del origen y destino asignado a ellas.
- *Reconocimiento de los intereses de mora sobre las expensas*.
- *Deterioro de cuentas por cobrar*, de acuerdo con las normas establecidas en los Marcos Técnicos Normativos.
- *Baja en cuentas de la cuenta por cobrar*

¹⁵⁵ Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.



cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo o este haya sido transferido, y la transferencia cumpla los requisitos para la baja en cuenta.

- *Bienes comunes*, los bienes privados o de dominio particular o de uso común, no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad.
- *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.
- *Los gastos pagados por anticipado* cumplen los requerimientos para ser reconocidos como activos, y corresponden a pagos hechos por anticipado, cuyos beneficios económicos futuros se espera que sean recibidos en varios períodos futuros, como es el caso de los pagos por seguros, suscripciones, y otros servicios que se contratan y pagan anticipadamente por varios períodos.
- *Los excedentes* (resultados acumulados o ganancias retenidas) pueden ser apropiados como reservas y seguir siendo parte del patrimonio, ya sea por disposición expresa contenida en el reglamento o por aprobación de la Asamblea de Propietarios.
- También se presenta un modelo de presentación de estados financieros de una copropiedad que aplica para pertenecer al grupo 3.

Indicaciones del Documento de orientación Técnica No. 15 emitido por parte del CTCP

En octubre del 2014 el CTCP emitió la Orientación Técnica No. 15, en la cual se establecen directrices para la preparación y presentación de los informes financieros de propósito general en las copropiedades de uso residencial, comercial o mixto.

Los estados financieros de propósito general son aquellos que se ponen a disposición de usuarios que no tienen acceso a la información de la copropiedad. (...)

Ingresos operacionales e ingresos no operacionales (consulta 2018-0987)

El concepto de "*ingresos no operacionales*" no es un término utilizado en los marcos de información financiera contenidos en el

Decreto 2420 de 2015, sin embargo, entendemos dicha expresión como aquellos ingresos de la copropiedad, diferentes de las cuotas de administración y las demás expensas relacionadas con la copropiedad.

Deterioro de la cartera (consulta 2019-0414)

Respecto de las cuentas por cobrar, el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 manifiesta lo siguiente:

- Cuando no se tenga certeza de poder recuperar una cuenta por cobrar (incluidos sus intereses), debe establecerse una cuenta por cobrar correctora (saldo crédito) donde se muestre el deterioro que disminuye dichas cuentas por cobrar (párrafo 7.5);
- Al final del periodo, la entidad deberá evaluar la existencia objetiva de deterioro o recuperación de la cuenta por cobrar, en ese caso se registrará una pérdida por deterioro (párrafo 2.34);
- La pérdida por deterioro se medirá como la diferencia entre el valor en libros del activo (cuenta por cobrar más intereses) y la mejor estimación del valor aproximado que se recibiría si el activo se llega a vender o realizar en la fecha del periodo sobre el que se informa (párrafo 2.35);
- Si en periodos posteriores la cuantía reconocida como pérdida por deterioro acumulada en cuentas por cobrar se reduce (por pago del deudor o por variación en la medición) entonces deberá reconocerse un ingreso por recuperación de deterioro (párrafo 2.36).

De acuerdo con lo anterior, la copropiedad no debe evaluar el deterioro de las cuentas por cobrar considerando únicamente los intereses, sino la cuenta por cobrar total a cada copropietario de manera individual (incluyendo todos los conceptos, como administración, cuotas extraordinarias, intereses, multas, etc.), de tal manera que si encuentra que los valores podrían no ser recuperados entonces procedería a reconocer una pérdida por deterioro.

Baja en cuentas de las cuentas por cobrar (documento de orientación técnica No 15)

Esta respuesta está tomada de la Orientación Técnica No. 15 emitida por el CTCP, que al respecto establece:



"La copropiedad considerará los principios de baja en cuenta que resulten aplicables, según el MTN en el que haya sido clasificada la entidad. En general las cuentas por cobrar se darán de baja en cuenta cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo o este haya sido transferido, y la transferencia cumpla los requisitos para la baja en cuenta. Para la mayoría de los casos la baja en cuenta se dará cuando la cuenta por cobrar es cancelada o cuando la obligación se extingue por algunos de los modos consagrados en el Código Civil (ver. art. 1625 y siguientes)".

Reconocimiento de los intereses de mora (documento de orientación técnica No 15)

Esta respuesta está tomada de la Orientación Técnica No. 15 emitida por el CTCP, que al respecto establece:

"Los intereses moratorios corresponden a la indemnización de los perjuicios que ha causado un deudor cuando ha incurrido en mora en el pago de lo debido.

De acuerdo con el Art. 30 de la Ley 675 de 2001, si existe retardo en el pago de las expensas, se causarán intereses de mora a la tasa máxima legal permitida, que equivale a una y media veces el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, esto sin perjuicio de que la Asamblea de Propietarios con el quórum que señale el reglamento de propiedad horizontal, establezca un interés inferior. En ningún caso puede aplicarse una tasa que exceda el límite de usura establecido por la Superintendencia.

Cuando se establezca que los intereses de mora son exigibles se registra un débito a la cuenta por cobrar y un crédito a los ingresos por intereses de mora en el estado de resultados. En este caso se verificará el cumplimiento de los principios para la contabilización de intereses, que hayan sido establecidos en el marco técnico normativo que sea aplicable. En la fecha de recaudo de la cuenta por cobrar por intereses, se efectuará un crédito a la cuenta por cobrar y un débito a la cuenta de efectivo o equivalente de efectivo.

Dependiendo del grado de incobrabilidad y los días de vencimiento de las cuentas por cobrar por cuotas ordinarias, o extraordinarias, la Asamblea, o el Consejo de Administración, de conformidad con lo establecido en el reglamento, podrán autorizar la suspensión de la causación de los

intereses moratorios, cuando de acuerdo con los análisis la Administración haya concluido que tales partidas no cumplen las condiciones para su reconocimiento como un activo. Esto no significa que se prohíba a la entidad mantener registros de control separados, en cuentas de orden o en otro sistema de registro, que permita obtener los saldos adeudados por los copropietarios, ni que, al cierre de cada período, no sea necesario estimar las pérdidas por deterioro de los saldos registrados antes de la suspensión de la causación de los intereses moratorios" (...).

Reconocimiento del fondo de imprevistos (concepto 2018-0445)

El fondo de imprevistos corresponde con una obligación legal de proveer un fondo consistente en dinero en una cuenta inscrita ante una entidad financiera con el objetivo de cubrir necesidades que considere pertinente la asamblea de copropietarios. El fondo de imprevistos afecta el presupuesto de la entidad y sirve de base para establecer la tarifa a cobrar por las expensas comunes de la copropiedad.

El manejo contable sugerido para el fondo de imprevistos lo encuentra en la Orientación Técnica No. 15 y el concepto unificado No 1 (concepto 2018-445) sobre fondo de imprevistos emitido por el CTCP.

Reconocimiento de los bienes comunes (documento de orientación técnica No 15)

"Bienes comunes

En las copropiedades concurren un conjunto de bienes privados o de dominio particular, de uso común, esenciales o no esenciales, o de dominio de la copropiedad, desafectados o adquiridos por la copropiedad.

Los bienes privados o de dominio particular o de uso común, no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad, por cuanto no tienen el carácter de recursos disponibles para ella, dado que la titularidad del dominio y el uso particular de que son objeto, están en cabeza de cada uno de los copropietarios, más allá de que la copropiedad, a nombre de estos, tenga la responsabilidad por su preservación, mantenimiento y control. (Negrilla añadida)

Los bienes privados o de dominio particular, deberán ser identificados en el reglamento de propiedad horizontal y en los planos del



edificio o conjunto. La propiedad sobre los bienes privados implica un derecho de la copropiedad sobre los bienes comunes del edificio o conjunto, en proporción a los coeficientes de copropiedad. En todo acto de disposición, gravamen o embargo de un bien privado se entenderán incluidos estos bienes y no podrá efectuarse estos actos en relación con ellos, separadamente del bien de dominio particular al que acceden¹⁵⁶.

Los bienes comunes, son partes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal que pertenecen en proindiviso a todos los propietarios de los bienes privados. Por su naturaleza o destinación permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular, son indivisibles¹⁵⁷, inalienables¹⁵⁸ e inembargables¹⁵⁹ en forma separada de los bienes privados y no son objeto de impuesto alguno en forma separada de aquellos, deben coincidir con lo señalado en el proyecto de construcción aprobado y el reglamento de propiedad horizontal. (Arts. 3º, 16, 19 y 24 de la Ley 675 de 2001). Los bienes comunes se clasifican en bienes comunes esenciales, bienes comunes no esenciales, bienes de uso exclusivo y bienes desafectados.

Los bienes comunes esenciales son aquellos bienes que son indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás bienes que no cumplen los requisitos de los bienes comunes esenciales se considerarán como bienes comunes no esenciales. Se reputan como bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel¹⁶⁰.

Los bienes comunes esenciales no serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad. Los bienes comunes no esenciales, cuando hayan sido desafectados en los términos de la Ley, podrán ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad, en caso contrario no serán reconocidos como activos de la copropiedad.

Los bienes comunes de uso exclusivo son bienes comunes no necesarios para el disfrute y goce de los bienes de dominio particular, y en general, son aquellos cuyo uso comunal limitaría el libre goce y disfrute de un bien privado, tales como terrazas, cubiertas, patios interiores y retiros, estos podrán ser asignados de manera exclusiva a los propietarios de los bienes privados que por su localización puedan disfrutarlos. Los parqueaderos de visitantes, accesos y circulaciones y todas las zonas comunes que por su naturaleza o destino son de uso y goce general, como salones comunales y áreas de recreación y deporte, entre otros, no podrán ser objeto de uso exclusivo. Los parqueaderos destinados a los vehículos de los propietarios del edificio o conjunto podrán ser objeto de asignación al uso exclusivo de cada uno de los propietarios de bienes privados de manera equitativa, siempre y cuando dicha asignación no contraría las normas municipales y distritales en materia de urbanización y construcción¹⁶¹. Los bienes comunes de uso exclusivo no serán reconocidos en los estados financieros de la copropiedad.

Los bienes comunes desafectados, son aquellos bienes comunes no esenciales que pasan a ser de dominio de la copropiedad mediante escritura pública debidamente registrada, previa autorización de las autoridades competentes y la aprobación de la Asamblea de Propietarios con voto favorable del 70% de los coeficientes de la copropiedad¹⁶². 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

¹⁵⁶ Ver Art. 16 de la Ley 675 de 2001.

¹⁵⁷ *Indivisible*: no puede ser dividido.

¹⁵⁸ *Inalienable*: no sujeto a ser vendido, regalado, cedido o transferido por el poseedor.

¹⁵⁹ *Inembargable*: no puede ser embargado, es decir no se pueden retener los bienes como método para asegurar el pago de lo debido.

¹⁶⁰ Ver definiciones de los bienes comunes esenciales y no esenciales en el Art. 3º de la Ley 675 de 2001.

¹⁶¹ Ver Arts. 22 y 23 de la Ley 675 de 2001.

¹⁶² Ver Arts. 20 y 21 de la Ley 675 de 2001.



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.

Los bienes comunes no esenciales que hayan sido adquiridos por la copropiedad con el producto de las cuotas ordinarias o extraordinarias o con los excedentes de la copropiedad, serán reconocidos como activos de la copropiedad, siempre que pueda demostrarse que existe un proceso de desafectación en el que se transfiera a la copropiedad los riesgos y beneficios inherentes a estos activos. En caso contrario los desembolsos realizados serán reconocidos como gastos en el estado de resultados.

Para la contabilización de los bienes comunes no esenciales que sean desafectados se tendrán en cuenta los MTN que sean aplicables, esto es los principios para la contabilización de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta, activos intangibles, entre otros, que están contenidos en el anexo técnico de los decretos reglamentarios 2615 de 2014 (Grupo 1); 3022 de 2013 (Grupo 2) o 2706 de 2012 (Grupo 3) o en otras normas que los modifiquen, adicionen, complementen o sustituyan.

Libros de contabilidad (consulta 2019-0812)

El artículo 2° del Decreto 2500 de 1986¹⁶³ obliga a registrar los libros de contabilidad en las oficinas de la Dirección de Impuestos Nacionales que corresponda a su domicilio, de acuerdo con lo siguiente:

"Artículo 2A partir del 1° de enero de 1987, las entidades sin ánimo de lucro, con excepción de las entidades de Derecho Público, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, y las entidades previstas en el artículo 5° del presente Decreto, deberán llevar libros de contabilidad y registrarlos en las oficinas de la Administración de Impuestos Nacionales que corresponda a su domicilio.

La contabilidad deberá sujetarse, incluido el régimen sancionatorio, a lo dispuesto en el

Título IV del Código de Comercio y el Capítulo V del Decreto 2821 de 1974. Tendrán el carácter de obligatorios los libros Mayor y Balances y Diario, o, en defecto de estos dos, el libro de Cuentas y Razón".

Aunque posteriormente el artículo 175 del Decreto 019 de 2012 modificó el numeral séptimo del artículo 28 del Código de Comercio, en el sentido de indicar la no obligatoriedad de inscribir los libros de contabilidad en el registro mercantil, dicha modificación aplica únicamente para entidades consideradas como comerciantes y no para otro tipo de entidades, por ejemplo, las de propiedad horizontal.

Adopción por primera vez y sus efectos

El hecho de aplicar el nuevo marco técnico normativo, bien sea bajo NIIF plenas, o bajo NIIF para las PYMES, o bajo NIF para las microempresas, podría implicar diferencias frente a los saldos de activos, pasivo y patrimonio que se traían aplicando el marco normativo establecido en el Decreto 2649 de 1993 así: reconocimiento de activos y pasivos que antes no se podían reconocer; eliminación de activos y pasivos que antes se habían reconocido; corrección de errores surgidos de una inadecuada aplicación del Decreto 2649 de 1993; todos los cuales afectarían el patrimonio. Ejemplo de ello podría ser la eliminación de pasivos por provisiones, la redefinición de vidas útiles de activos fijos, el reconocimiento del deterioro o baja de activos, etc.

Validez de los estados financieros bajo decreto 2649 de 1993

El artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, hace una derogatoria integral de varias normas, dentro de las cuales se incluyen los Decretos 2649 y 2650 de 1993, por ende, para efectos contables, la normatividad contable dispuesta en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 no está vigente. (...)

De acuerdo con lo anterior, este Consejo considera que al no generarse información financiera por los períodos correspondientes teniendo en cuenta el marco de información financiera vigente, dichos estados financieros no cumplen lo dispuesto en las normas legales y se consideran ineficaces (

¹⁶³ Puede consultarse en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1457038>, consultado en septiembre 19 de 2019.

Manejo de inventarios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0922	(...) En este momento nos encontramos evaluando la posibilidad de generar un proceso diario para reevaluar o reexpresar el inventario que se compra en USD de acuerdo a la TRM oficial del día. (...), la tasa de cambio en Colombia presenta una volatilidad muy alta y teniendo en cuenta que nosotros importamos gran parte de nuestro inventario (las compras en USD pueden ser dependiendo el mes entre el 60% y el 80%), tenemos variaciones significativas principalmente por pérdida en margen por las siguientes razones: A. El mercado de tecnología en Colombia se mueve fuertemente en USD, es decir las cotizaciones, negociaciones y órdenes de compra se ponen en su gran mayoría en USD, aunque el 80% de estos negocios se facturan en COP a la TRM del día de la facturación. B. Ahora, el inventario que vendemos fue previamente comprado en su mayoría, excepto por unos negocios que son calzados es decir que son despachados y facturados el mismo día en que llegan a nuestra bodega luego de ser nacionalizados. C. Siendo así, el inventario comprado en USD se ingresa en nuestro ERP en USD pero este queda registrado en moneda local (COP) a la TRM del día del ingreso. Por ejemplo, ingresa el día 1 con un costo de 1 USD = 3.400 COP. D. Luego en el día 2, hay una revaluación del peso y la TRM cae a \$3.200 COP/USD, por tanto cuando en el mercado vayamos a cotizar y/o negociar ese mismo producto lo haremos en USD. (...) E. Por otro lado, cuando se devalúa el peso y la TRM sube, tenemos una ventaja en el mercado porque podemos ofrecer precios mucho más competitivos a nuestros clientes. (...) Por otro lado, la mercancía que se compra en USD queda en USD en el inventario y el valor en moneda local se calcula diariamente de acuerdo a la TRM oficial; así mismo, el costo de la mercancía se va promediando de acuerdo al valor de las compras posteriores, pero en USD y para saber el valor diario de la mercancía en COP se usa la TRM oficial del día. Siendo así, en el momento de una venta, el costo que se va a reconocer, va a ser el del inventario valorizado a la TRM del día. Para temas fiscales, no se tendría en cuenta esa diferencia en cambio no realizada como podemos ver a continuación: 1. Compra de inventario por \$100.000 en el día 1. 2. Revaluación del peso: Baja la TRM en el día 2. 3. Devaluación del peso: Sube la TRM en el día 3. 4. Devaluación del peso: Sube la TRM nuevamente en el día 4.



	<i>5. Venta del inventario en el momento 5. (...)</i> <i>Utilidad contable 2.000; Partidas contables no fiscales - 3.000 y Utilidad fiscal 5.000 (...)</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de la diferencia en cambio, es importante señalar lo siguiente:

- La diferencia en cambio es un rubro del estado de resultados que se origina al convertir un determinado número de unidades de una moneda extranjera a la moneda funcional, utilizando tasas de cambio diferentes (ver párrafo 8 de la NIC 21);
- La diferencia en cambio (en el estado de resultados) se genera por mantener activos y pasivos monetarios en una moneda extranjera¹⁶⁴, es decir derechos a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias¹⁶⁵, como por ejemplo cuentas por cobrar a clientes, cuentas por pagar a proveedores, préstamos por pagar, beneficios a los empleados por pagar, dividendos por pagar, efectivo y equivalentes al efectivo;
- Los inventarios corresponden entonces con un tipo de activo no monetario, debido que no corresponde con un derecho a recibir una cantidad fija o determinable de unidades monetarias;
- Los inventarios se reconocen por su costo (NIC 2.9). El costo de los inventarios comprende todos los costos derivados de su adquisición, transformación y los demás en los que haya incurrido la entidad para darles su ubicación y condiciones actuales (NIC 2.10);
- Los inventarios que se adquieren en moneda extranjera, deben contabilizarse por su costo (costo asignado en el momento de su reconocimiento), pero su costo no es modificado de forma posterior por la diferencia en cambio generada por la obligación de pagar al proveedor en un plazo diferente del reconocimiento de los mismos (excepto por la medición al valor neto de

realización, o de aquellos inventarios que presentan mediciones diferentes por tratarse de productos agropecuarios, productos de industrias extractivas y materias primas cotizadas (ver párrafos 7 y 8 de la NIC 2).

La CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipada* trata el problema relacionado con la tasa de cambio utilizada para reconocer transacciones (como la adquisición de inventarios) que han sido pagadas en una fecha diferente en la cual se ha realizado el reconocimiento de los mismos.

El acuerdo al que llegó el CINIIF (incorporado en el anexo 1º del DUR 2420 de 2015) se encuentra en el párrafo 8 de la CINIIF 22, y corresponde con:

"Al aplicar los párrafos 21 y 22 de la NIC 21, la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), es la fecha en que una entidad reconoce inicialmente el activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada".

De acuerdo con lo anterior, los inventarios se reconocerán por parte de la entidad, en la moneda funcional de la entidad (y no en la moneda extranjera¹⁶⁶), por su costo y este no debe ser actualizado por la diferencia en cambio o por la actualización del pago realizado al proveedor relacionado con la variación de la tasa de cambio.

Le recomendamos al consultante observar la parte B de la CINIIF 22, donde se describen diferentes ejemplos que podrían ser aplicables a la adquisición de inventarios (...).

¹⁶⁴ La moneda extranjera es cualquier moneda diferente a la moneda funcional.

¹⁶⁵ Tomado del párrafo 16 de la NIC 21 del anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

¹⁶⁶ Se entiende como moneda extranjera, toda moneda diferente a la moneda funcional.

Manejo fondo de imprevistos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-201	(...) En un conjunto residencial se aprobó en asamblea del año 2018 el proyecto de adecuación y dotación terraza mirador por \$25.000.000 con cargo al fondo de imprevisto." Posteriormente en año 2018 se ejecutó un % de los proyectos realizando el registro contable gastos (Débito) con contrapartida al efectivo y sus equivalentes que respaldan el fondo de imprevistos Crédito). Al cierre de 31 de diciembre 2018 se realiza la reclasificación de la Reserva del fondo de imprevistos cuenta 33 (Débito) con contrapartida Utilidades acumuladas cuenta 37 (Crédito). Ante el anterior movimiento el revisor fiscal del conjunto manifiesta que no se debe hacer la reclasificación de la Reserva de la cuenta (Reserva 33) Débito a la cuenta (utilidades acumuladas 37) crédito, e indica que se debe preguntar en asamblea del año 2019, "que la pérdida generados por la ejecución de estos proyectos se lleve contra la reserva del fondo de imprevistos". Es decir, en la cuenta 33 no se verá reflejado movimiento alguno al cierre del año 2018.

RESPUESTA

(...) ¿Cuál debe ser el tratamiento contable del fondo de imprevistos en la propiedad horizontal?

Lo requerido por la Ley 675 de 2001 en los artículos 34, 35

"Art. 34. Recursos Patrimoniales. Los recursos patrimoniales de la persona jurídica estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses, fondo de imprevistos, y demás bienes e ingresos que adquiera o reciba a cualquier título para el cumplimiento de su objeto. (Subrayado nuestro)."

Art. 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". (Subrayado nuestro).

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".

(...) El fondo es un activo con destinación específica (efectivo restringido), el cuál debe conformarse con recursos líquidos de la copropiedad. No obstante, lo anterior, cuando las cuotas ordinarias sean causadas y no recaudadas, los recursos del fondo se reflejarán en el saldo de cuentas por cobrar.

El fondo se constituye e incrementa su valor con los recursos obtenidos por cobros adicionales al presupuesto anual de gastos comunes (no inferior al 1%) y con otros ingresos que la asamblea considere pertinentes.

Los recursos del fondo forman parte de los recursos patrimoniales de la copropiedad y son cobrados conjuntamente con la cuota



ordinaria que cubre las expensas comunes de la copropiedad.

El cobro del fondo de imprevistos puede suspenderse cuando este alcance el 50% del presupuesto anual de gastos del respectivo período.

Las indicaciones de la Orientación Técnica No. 15 (...)

"El presupuesto (...).

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 su elaboración deberá tenerse en cuenta que los saldos de efectivo restringido, por ejemplo, los generados por recaudos del fondo de imprevistos, no deben incluirse en el saldo inicial del efectivo que se incluye en el presupuesto de caja, debido a que esto podría afectar el valor de las cuotas ordinarias que se establecen para el 17 Ver: Núm. 4º, Art. 51 de la Ley 675 de 2001 18 Ver: Núm. 2º y 4º del Art. 38 y Art. 39 de la Ley 675 de 2001. 19 ver: Art. 31 de la ley 675 de 2001. 20 ver: Núm. 4º, Art. 51 de la Ley 675 de 2001. 16 siguiente período y los objetivos del fondo no serían cumplidos.

Por otra parte, también debe considerarse que los excedentes generados por la copropiedad (resultados acumulados), y que forman parte del patrimonio, no necesariamente representan flujos de efectivo, ya que estos pueden haberse originado por la causación de cuotas que aún no han sido recaudados."

"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 apropiación como reservas de los excedentes del ejercicio y ejercicios anteriores

(...). Los excedentes (resultados acumulados o ganancias retenidas) pueden ser apropiados como reservas y seguir siendo parte del patrimonio, ya sea por disposición expresa contenida en el reglamento o por aprobación de la Asamblea de Propietarios.

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.

Estas reservas que permanecen en el patrimonio, por efecto de la reclasificación de las ganancias retenidas, no necesariamente reflejan la existencia de fondos líquidos, ya que es posible que la entidad tenga resultados acumulados de períodos anteriores, y estos no estén representados por fondos líquidos. Por ejemplo, cuando se reconoce la causación de cuentas por cobrar se incrementan los ingresos y por esta vía los excedentes, pero no necesariamente los flujos de efectivo, ya que, si los propietarios no cancelan oportunamente sus cuotas, el recaudo se aplaza para períodos futuros."

Las Consideraciones del CTCP para establecer la forma de contabilización de los recursos del fondo de imprevistos son:

Quando los recursos del fondo de imprevistos son exigibles, estos son reconocidos como un ingreso en el estado de resultados y una cuenta por cobrar en el estado de situación financiera, pero si ellos no son utilizados durante el mismo período y los recursos de cuotas ordinarias cubren la totalidad de las expensas comunes ordinarias, estos recursos adicionales generarán un excedente en el estado de actividades, el cual, lo más adecuado, es que sea apropiado como una reserva dentro del activo neto que bien podría denominarse "reserva del fondo de imprevistos".

Por ello, si este es el caso, la reserva patrimonial será equivalente al importe de los recursos del fondo de imprevistos registrado en cuentas de efectivo restringido y cuentas por cobrar.

Quando los recursos del fondo de imprevistos que son causados durante un período son utilizados durante ese mismo período, en gastos que no habían sido previstos, no se generaría ningún excedente en el estado de actividades, y no sería posible constituir la



reserva del fondo de imprevistos en el activo neto.

En este caso, la administración de la copropiedad, debería verificar que se cumplan los requerimientos establecidos en el reglamento de la copropiedad para el uso de estos recursos, y revelar en los estados financieros o en las notas la forma en que dichos recursos fueron utilizados.

Cuando los recursos de cuotas ordinarias son superiores al importe de las expensas comunes ordinarias, esto podría generar un excedente adicional, el cuál según los requerimientos legales puede ser utilizado para incrementar el importe del fondo de imprevistos, siempre que tales excedentes se reflejen en recursos líquidos que puedan ser trasladados a la cuenta de efectivo restringido en la que se mantienen los recursos del fondo de imprevistos.

Cuando los recursos de cuotas ordinarias son inferiores al importe de las expensas comunes ordinarias, esto podría generar un déficit para la copropiedad, lo que impediría efectuar la reserva patrimonial del fondo de imprevistos.

Cuando una copropiedad mantiene altos niveles de cuotas por cobrar vencidas (incluida las del fondo de imprevistos), esto generará problemas de liquidez, por la existencia de cuentas por pagar que son reconocidas, pero no pagadas. Esta situación también puede generar pérdidas para la copropiedad, por el efecto del reconocimiento de gastos por deterioro de las cuentas por cobrar vencidas.

Por lo tanto, si este es el caso, podría existir un fondo líquido del fondo de imprevistos, y la entidad presentar problemas de liquidez derivados del crecimiento de las cuentas por cobrar no pagadas y de las cuentas por pagar.

En conclusión, cuando los recursos del fondo de imprevistos no son utilizados durante el período, se pueden generar las siguientes situaciones:

Todas las cuotas ordinarias, incluida las del fondo de imprevistos, son causadas y pagadas. En este caso, existiría un fondo líquido en el activo disponible para el uso en actividades no previstas, y podrían existir excedentes en el estado de actividades, parte del cual debería ser apropiado como una reserva con destinación específica que forma parte del activo neto (reserva del fondo de

imprevistos). La constitución de esta reserva en el activo neto no sería posible si la copropiedad no genera excedentes o si estos son negativos.

Una parte de las cuotas ordinarias, incluidas las del fondo de imprevistos, fueron causadas y pagadas, y otra parte fueron causadas, pero no pagadas por los copropietarios. En este caso, existiría un fondo líquido en el activo disponible para el uso en actividades no previstas, inferior al porcentaje del 1% del presupuesto anual de gastos establecido en la Ley, y podrían existir excedentes en el estado de actividades, parte del cual debería ser apropiado como una reserva con destinación específica que forma parte del activo neto (reserva del fondo de imprevistos).

La constitución de esta reserva en el activo neto no sería posible si la copropiedad no genera excedentes o si estos son negativos. Esto es consecuencia de que algunas cuotas ordinarias, incluidas las del fondo de imprevistos, aún no han sido recaudadas.

La apropiación de los excedentes como una reserva en el activo neto hace más útil los informes financieros y facilita la utilización de los recursos del fondo, por cuanto el importe de la reserva patrimonial se reflejaría en las partidas del balance (efectivo restringido, cuotas por cobrar u otras partidas) y haría más comprensible para los copropietarios si existen fondos líquidos que puedan ser utilizados en actividades no previstas.

Conforme a lo anterior, si en otro período los recursos del fondo son utilizados, en ese período se reconocería el gasto correspondiente, y simultáneamente se reclasificaría el saldo de la reserva del activo neto, a los excedentes acumulados, compensando de esta forma el gasto que se reflejaría durante el período en el estado de actividades.

En conclusión, para facilitar el manejo contable del fondo de imprevistos, este Consejo recomienda que el fondo líquido solo se constituya con los recursos efectivamente recaudados y la parte causada pero no pagada sea reconocida como una cuenta por cobrar del fondo de imprevistos, la cual incrementara el fondo líquido cuando ella sea efectivamente recaudada. Cuando existen altos niveles de mora en una copropiedad, la constitución del fondo líquido con el 1% del presupuesto anual de gastos, podría afectar la liquidez de la copropiedad e impedir que



otras obligaciones sean oportunamente canceladas.

Para mayor claridad, incluimos a continuación un ejemplo hipotético, en el cual se establecen los registros contables para los recursos obtenidos por concepto de fondo de imprevistos:

Ejemplo: Una copropiedad causa durante el período de su informe financiero cuotas ordinarias por valor de \$50.000, y establece en \$500, la cuota del fondo de imprevistos, la cual se establece a partir del presupuesto anual de gastos, el cual es igual al importe

de los ingresos, y se recauda conjuntamente con las cuotas ordinarias. Durante el período solo recauda el 80% de las cuotas ordinarias y del fondo de imprevistos, quedando un saldo vencido del 20% en la cuenta de cuotas por cobrar.

Durante el periodo del informe se utiliza \$200 del fondo de imprevistos en actividades que no fueron previstos en el presupuesto anual de ingresos y gastos de ese período; el saldo será utilizado en otros períodos.

Los registros contables serían los siguientes:

Descripción	Débito	Crédito
Causación cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Cuotas por Cobrar – Cuotas ordinarias	\$50.000	
Cuotas por Cobrar – Fondo de Imprevistos (Cuenta Restringida)	500	
Ingresos – Cuotas Ordinarias		\$50.000
Otros Ingresos – Fondo de Imprevistos		500
Recaudo de cuotas ordinarias y fondo de imprevistos		
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos	\$40.400	
Cuotas por Cobrar – Cuotas ordinarias		\$40.000
Cuotas por Cobrar – Fondo de Imprevistos		400
Reclasificación de los recursos recaudados del Fondo de Imprevistos		
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos	400	
Disponible - Bancos – Cuotas Ordinarias y fondo de imprevistos		400
Utilización de los recursos del fondo de Imprevistos durante el período		
Gastos no previstos	200	
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		200
Apropiación Excedentes al final del período (no aplica cuando no se generen excedentes o déficit)		
Excedentes del período (Utilidades acumuladas no apropiadas)	300	
Reservas – Fondo de Imprevistos (incluye la parte causada pero no recaudada)		300
Uso del fondo de imprevistos en otro período		
Gastos no previstos	200	
Efectivo Restringido – Fondo de Imprevistos		200
Excedentes del período (Excedentes retenidas o no apropiadas)		200
Reservas – Fondo de Imprevistos	200	

(...) En conclusión, frente a su pregunta, si lo que está haciendo el contador al cierre de 31 de diciembre 2018 es reclasificar la porción de la Reserva del fondo de imprevistos cuenta 33 (Débito) con contrapartida Utilidades acumuladas cuenta 37 (Crédito),

de la parte de la reserva que se usó en proyectos específicos, esto es correcto, y no requiere aprobación de la Asamblea de copropietarios, pues cuando esta se constituyó ya había sido previamente aprobada.

Marco técnico normativo vigente para las Pymes

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1068	"Quisiera saber que normatividad está vigente de NIIF para Pymes para una empresa que va a iniciar su contabilidad ya que fue constituida en el año 2.019."

RESPUESTA

(...) Respecto de su pregunta, el decreto 2420 de 2015 (ver anexo 2) contiene las directrices que deben ser aplicadas por una entidad que cumple los requisitos para ser clasificada en el Grupo 2, esto es para una entidad que aplica la NIIF para las Pymes.

Si la fecha del balance inicial ocurre durante el año 2019, dicho balance y los estados financieros que se emitan con posterioridad a esta fecha deberán ser elaborados con fundamento en los requerimientos del anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015 y 2483 de 2016, último decreto emitido que compila el anexo técnico de las entidades clasificadas en el Grupo 2.

En este caso, para la elaboración y presentación del balance inicial de la Entidad se considerarán los requerimientos del marco de información financiera en el que haya sido clasificada la entidad, esto es lo establecido en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. En este caso, la sección 35 de la NIIF para las Pymes no sería aplicable por cuanto la entidad fue constituida en el año 2019 y no presentó estados financieros en períodos anteriores, aplicando otro marco de información financiera. (...)



Medición de inversión en CDT

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0769	<i>(...) Somos una empresa Grupo 2, la actividad de la empresa es de inversión. La empresa posee varios CDT de varias entidades financieras, pero generalmente no los mantiene hasta el vencimiento, sino que los negocia en el mercado secundario antes del mismo.</i> <i>Mi consulta es si estos CDT los debo valorar al costo amortizado o los puedo valorar al valor de mercado que viene en el extracto que me envía la firma comisionista, teniendo en cuenta que el CDT podría haber perdido valor al negociarlo."</i>

RESPUESTA

(...) Un CDT mantenido por la entidad para mantenerlo hasta el vencimiento, o para mantenerlo para negociarlo en el mercado financiero, cumple la definición de instrumentos financieros (ver párrafo 11.3 de la NIIF para las PYMES) bajo el alcance de la sección 11 de la NIIF para las PYMES por tratarse de un instrumento financiero básico.

La sección 11 de la NIIF para las PYMES únicamente permite la medición a valor razonable de las inversiones en acciones que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado (ver párrafo 11.4 de la NIIF para las PYMES), por lo que en el caso de los CDT deberán medirse por el costo amortizado, independientemente de la intención o modelo de negocio por el cual se mantenga el mismo.

El costo amortizado se utiliza para medir los CDT, puesto que los flujos de caja de este título están conformados por capital e intereses.

El importe en libros del CDT (en la medición posterior) la entidad lo obtendrá calculando el valor presente de los flujos de efectivo futuros con la tasa de interés efectiva, y el ajuste obtenido se reconocerá en el resultado del periodo como un ingreso financiero.

Es importante recordar que para las PYMES las inversiones en títulos de deuda que se consideren como instrumentos financieros básicos, tales como los CDT, no tienen la

opción de medición a valor razonable.

Así lo dispone el párrafo 2.47 de la NIIF para las PYMES, que indica:

"Una entidad medirá los activos financieros básicos y los pasivos financieros básicos, según se definen en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta y para las acciones ordinarias sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo, que se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado."

Si la medición en el reconocimiento inicial difiere del valor nominal, o si existen costos de transacción, es necesario calcular la TIR del título la cual puede diferir de la tasa pactada contractualmente.

En este caso la causación del interés se hace teniendo en cuenta la TIR y no la tasa pactada contractualmente (ver concepto CTCP 2015-0536).

En caso de existir una evidencia objetiva de deterioro sobre el CDT, debe medirse su importe recuperable (valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados) y en caso de ser inferior al importe en libros, se reconocerá la correspondiente pérdida por deterioro (ver párrafo 11.25 de la NIIF para las PYMES) (...).



Medidas de rendimiento o desempeño – ingresos y gastos financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0686	(...) 1) Para efecto de los indicadores financieros según sus directrices ¿Los ingresos y gastos financieros hacen parte de la utilidad operacional? 2) ¿Qué diferencia hay entre utilidad operacional (relacionada con el margen operacional) y la utilidad antes de impuestos (relacionada con el margen de beneficios)? (...)

RESPUESTA

(...) En relación con los ingresos y gastos financieros, estos deben mostrarse por separado en el estado de resultados o en notas, y para efectos de establecer otras medidas de rendimiento o desempeño, en una presentación funcional, ellos son excluidos de la utilidad operacional.

También es común encontrar presentaciones en las cuales se establece un subtotal para la utilidad o pérdida operacional, subtotal que luego es adicionada con otros ingresos procedentes de inversiones, y otras ganancias y pérdidas, obteniéndose así la ganancia antes de intereses e impuestos (EBIT); posteriormente se restan los gastos por intereses o costos financieros para obtener la utilidad antes de impuestos (EBT).

Estas subclasificaciones reflejan medidas de rendimiento o desempeño, y no son prohibidas en los marcos de información financiera.

Respecto del tema de ingresos y gastos extraordinarios, incluimos algunas referencias contenidas en las normas técnicas:

Grupo 2 – NIIF para las Pymes

“5.10 Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las notas.”

Grupo 1 – NIC 1

“87 Una entidad no presentará ninguna partida de ingreso [Referencia: Marco Conceptual

párrafos 4.29 a 4.32] o gasto [Referencia: Marco Conceptual párrafos 4.33 a 4.35] como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. (...)”

Finalmente, para una mejor comprensión de las revelaciones sobre medidas de rendimiento o desempeño en un juego completo de estados financieros, le recomendamos revisar el proyecto del IASB denominado “primary financial statements”, cuyos documentos pueden ser consultados en la página <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/>

También podría serle útil revisar los documentos del proyecto de iniciativas de revelación

(En: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/standards-level-review-of-disclosures/#published-documents>), particularmente lo indicado en el capítulo 5 del “Documento de Discusión: Iniciativa de Información a Revelar - Principios de Información a Revelar”, disponible en: <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/discussion-paper/published-documents/dp-principios-de-informacion-a-revelar.pdf>).

La revisión y análisis de estos documentos le permitirá comprender la forma en que podrían ser incorporadas en el estado de resultados otras medidas de rendimiento o desempeño de la entidad como las referidas en su consulta (...).



Medición inversiones en asociadas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0913	<i>(...) La NIC 28, que establece la medición de inversiones en asociadas y negocios conjuntos utilizando el método de participación, implica una medición inicial de las inversiones al costo, que posteriormente se ajusta por las variaciones del activo Neto (párrafos 3 y 10 de la NIC 28, Concepto CTCP 2016-041).</i> <i>Por otro lado, el valor intrínseco del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993, (...) consiste en dividir el patrimonio en el número de acciones de la entidad.</i> <i>Entre la Compañía y la revisoría fiscal surge una discrepancia al valorar las inversiones en asociadas. La compañía mide sus inversiones utilizando el método de participación, (...), mientras que la revisoría fiscal argumenta que la medición debe ser ajustando la inversión a: la división del patrimonio de la asociada en el número de acciones totales, lo anterior multiplicado por el número de acciones que posee la compañía en su asociada (Valor intrínseco).</i> <i>Ante lo anterior, ¿Es válido aún utilizar el valor intrínseco para medir las inversiones en asociadas?, y, ¿Es posible entender que la medición de las inversiones en asociadas de la Compañía por el método de participación, ajustando su valor por las variaciones patrimoniales de la asociada, debe (o puede) ser igual al resultado de la división del patrimonio de la asociada en el número de acciones de la misma, multiplicado por el número de acciones poseídas por la Compañía en la asociada?</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de su consulta, conforme lo establecido en el Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015 y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, las entidades del Grupo 1 **al elaborar los estados financieros separados**, tratándose de inversiones en subsidiarias, estas deberán ser medidas aplicando el método de participación; en el caso de inversiones en asociadas y negocios conjuntos, la entidad tiene la opción de elegir entre el método del costo, el método de participación patrimonial y el valor razonable.

la NIC 28, norma que aplican las entidades clasificadas en el Grupo 1, indica que el método de 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. (Ver NIC 28.3 Definiciones).

De acuerdo con lo anterior, el valor en libros de una inversión contabilizada por el método de participación patrimonial, en los estados financieros separados, puede diferir del porcentaje de participación en el valor contable del patrimonio en la entidad donde se mantiene la inversión (asociada), por cuanto el costo inicial de la inversión podría ser distinto del valor contable en la fecha de adquisición, así como otros movimientos en el patrimonio de la asociada que no dan lugar a un incremento de la inversión, tales como la emisión de acciones con prima para otros



accionistas diferentes al que registra el método de la participación.

En conclusión, La práctica de utilizar el valor intrínseco, como sustituto del valor de realización o de mercado de las inversiones, que era permitido en el Decreto 2649 de 1993, hoy no es aplicable en Colombia.

Cuando se aplica el método de participación patrimonial, la inversión se registra inicialmente al costo (precio de adquisición), para posteriormente ser ajustada por los cambios patrimoniales subsiguientes.

Luego se determina si el valor en libros de la inversión, ajustada por el método de participación - que puede ser superior a su valor contable - pero no a su valor recuperable.¹⁶⁷

Cuando el revisor fiscal identifica una incorrección material en los estados financieros, le corresponde, conforme a las normas profesionales, establecer si estas incorrecciones, debidas a error o fraude, afectan su opinión o dictamen, que emite sobre los estados financieros que previamente han sido certificados por el Representante Legal y el Contador de la entidad.

Finalmente, le recordamos que los contadores públicos en Colombia tienen la obligación de:¹⁶⁸ 1. Observar las normas de ética profesional; 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas; 3. Cumplir las normas legales vigentes y 4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia¹⁶⁹.(...)

¹⁶⁷ Para mayor información sobre el cálculo del deterioro ver NIC 36 Deterioro de valor de los activos).

¹⁶⁸ Ver Art. 8 de la Ley 43 de 1990.

¹⁶⁹ Ver DUR 2420 de 2015, y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen.



Mejoras en propiedad ajena

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-292	Una empresa del grupo 1 realizó unas mejoras en propiedad ajena y se estaban amortizando al tiempo del contrato, ¿por común acuerdo se realizó una disminución del tiempo del contrato, que tratamiento le debo dar las mejoras en propiedad ajena?

RESPUESTA

(...) Teniendo en cuenta los conceptos emitidos por parte del CTCP respecto de las mejoras en propiedad ajena en contratos de arrendamiento donde no se vaya a obtener la propiedad al finalizar el contrato, se ha manifestado lo siguiente:

- Las mejoras en propiedad ajena cumplen la definición de propiedad, planta y equipo, debido que se tratan de activo tangibles, que son utilizadas para propósitos administrativos, para comercializar productos o en actividades de producción, y se esperan usar durante más de un periodo (Concepto 2014-0080).
- Las mejoras en propiedad ajena deben depreciarse durante la vida útil determinada, y debe tenerse en cuenta que la vida útil no necesariamente corresponde a la duración del contrato (teniendo en cuenta renovaciones probables), sino que debe compararse este término con la utilización esperada del activo y establecer la vida útil por el menor

término de los dos (Concepto 2014-0080).

Por tratarse de una entidad perteneciente al grupo 1 que aplica las NIIF plenas, la entidad anualmente deberá revisar la vida útil de la mejora en propiedad ajena (NIC 16.51) y en caso de encontrar que las expectativas de vida útil difieran de las utilizadas, entonces deberá realizar el cambio de la vida útil, el cual por tratarse de una estimación contable se aplicará de forma prospectiva.

En conclusión, si las estimaciones de vida útil, método de depreciación y valor residual, se reducen de un período a otro, estas serán ajustadas de forma prospectiva, tal como se ha establecido en el marco técnico que resulte aplicable.

También se tendrá en cuenta que un cambio en la vida útil de un elemento de propiedades planta y equipo puede ser un indicador de deterioro del activo, conforme a lo establecido en la NIC 36. (...)



Modelo de pérdida esperada para deterioro

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0733	<i>"Me tomo el atrevimiento de realizar una pequeña consulta por este medio y es, si el CTCP, ha emitido una orientación técnica o un concepto donde indique un test o un ejemplo sobre la evaluación del modelo de deterioro por perdida esperada vs. las bajas en cuentas (castigos ejecutados), ya que he realizado la búsqueda tanto en conceptos como en orientaciones técnicas y no encuentro algo relacionado."</i>

RESPUESTA

(...) En CTCP no ha elaborado ninguna guía u orientación profesional respecto de la elaboración de "test" o ejemplos relacionados con el modelo de deterioro por pérdida esperada, ni por baja de cuentas, sin embargo, al respecto es necesario tener en cuenta lo siguiente:

Respecto del deterioro de activos financieros

En cada fecha de presentación, la entidad medirá la corrección de valor por pérdidas de un instrumento financiero *"por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo, si el riesgo crediticio de ese instrumento financiero se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento inicial"* (NIIF 9 párrafo 5.5.3).

Respecto de la baja en cuentas de activos

financieros

El párrafo 3.2.3 de la NIIF 9 menciona que un activo financiero se dará de baja cuando:

- *"Expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero; o*
- *Se transfiera el activo financiero, (...) y la transferencia cumpla con los requisitos para la baja en cuentas (...)"*

Aunque puede ocurrir que el deterioro de valor de un activo financiero coincida con su baja en cuentas, es relevante presentar por separado la pérdida por deterioro de forma diferente de aquella que pudiera originarse en la baja en cuentas del activo financiero (...).

NIIF 15 ventas como contraprestación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0802	"(...) Somos una empresa que aplicamos las NIIF. Tenemos ventas estacionarias por lo que la mayoría de la facturación se efectúa en el mes de diciembre. Con los clientes no se maneja contratos escritos solo órdenes de servicio. Este año tuvimos una gran cantidad de devoluciones efectuadas en los meses de febrero a mayo, correspondiente a 2018. De acuerdo con lo anterior, bajo NIIF cuál sería el tratamiento contable de: ¿Las devoluciones en el 2019, que cuentas o registros deben realizarse? ¿Existiría un error en los EEFF por el ingreso de 2018, ya que las devoluciones son significativas, teniendo en cuenta que las devoluciones se materializaron en el 2019? ¿Qué tratamiento tendría el costo e inventarios tanto para el 2018 como para el 2019? ¿Es procedente tener una provisión del ingreso por devoluciones finalizando cada año, teniendo en cuenta que según el core del negocio siempre se tendrán devoluciones de mercancía en los años siguientes? (...)"

Respuesta

(...)

De acuerdo con la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias

Procedentes de Contratos con Clientes, se deben considerar entre otros, los siguientes párrafos:

"51. El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado

puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

Venta con derecho a devolución

B20 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

(a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;

(b) un crédito que puede aplicarse contra los

importes debidos, o que se deberán a la entidad; y

(c) cambiarlo por otro producto.

B21 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:

(a) un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);

(b) un pasivo por reembolso; y

(c) un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

B22 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto

devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.

B23 Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de

presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.

B24 Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).

B25 Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.

B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.

B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.”

Mediante el siguiente ejemplo, se ilustra el concepto de devolución:

La Compañía Alfa S. A., realiza venta de bienes (cemento), tiene firmados 50 contratos cada uno por valor de \$15.000, la política del negocio, es recibir la devolución de la mercancía en su totalidad durante 45 días. El costo total de la venta es de \$550.000. El porcentaje de devolución estadísticamente se ha fijado en el 4,5%.

COMPROBANTE DE CONTABILIDAD		
Cuentas	DÉBITO	CREDITO
Bancos	750.000	
Ingresos de actividades ordinarias		716.250
Pasivo por devolución		33.750
Total	750.000	750.000

El costo proporcional de la devolución es de \$ 24.750, se reconocerá un activo equivalente al 4,5% por devoluciones en la venta. Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

COMPROBANTE DE CONTABILIDAD		
Cuentas	DÉBITO	CREDITO
Costo de Ventas	525.250	
Productos a recuperar	24.750	
Inventarios		550.000
Total	750.000	750.000

De acuerdo con lo anterior la entidad debe considerar lo siguiente:

- 1- Toda venta sujeta a devolución, deberá estimarse la probabilidad de dicha devolución como un pasivo (tal como lo muestra el ejemplo);
- 2- Una obligación de realizar devoluciones o reembolsos, corresponde con una obligación

de desempeño (ver literal d del párrafo 119 de NIIF 15), por lo que no medir dicha obligación sobreestimaría el valor del ingreso reconocido por la entidad, y podría originar un error en los estados financieros;

- 3- Si la entidad reconoce los ingresos por ventas de productos, y no estima la probabilidad de las devoluciones futuras, y dicho valor es



material, entonces los estados financieros contendrían errores que deberán ser corregidos mediante el procedimiento expresado en la NIC 8 (reexpresión de estados financieros),

Finalmente le recomendamos revisar los conceptos de baja en cuenta descritos en la norma de Instrumentos Financieros, que para el caso de una entidad del Grupo 1, son los incorporados en la NIIF 9. El cumplimiento y comprensión de los criterios de baja en cuenta es fundamental para determinar si una entidad ha transferido el control de la totalidad o parte de un activo, o ha dejado de tener una obligación presente por la totalidad o parte de un pasivo.

(....)

Trascribimos a continuación los numerales 5.26 a 5.33 del nuevo marco conceptual del IASB, el cual se espera que aplique para entidades del Grupo 1, a partir del 1 de enero de 2020. Aun cuando este apartado aun no forma parte del DUR 2420 de en las ventas de sus productos mantiene exposición a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios económicos que pueden derivarse de la transferencia del activo. En el caso de que la entidad haya transferido el activo a un tercero en calidad de agente, no se habría transferido el control del activo y no se cumplirían los requerimientos de baja en cuentas de las normas técnicas. (...)



NIIF 16 Arrendamientos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0325	(...) ¿Debería reconocerse un contrato como arrendamiento de acuerdo a la NIIF 16, cuando los pagos por arrendamiento no son realizados por la entidad que tiene el derecho de uso del activo subyacente sino por un tercero? Previo cumplimiento de las condiciones que determinan que un contrato es o contiene un arrendamiento. Los pagos están pactados dentro del contrato de arrendamiento como un pago fijo mensual por una suma de dinero específica, no existen pagos variables dentro del contrato de acuerdo a definiciones de la NIIF 16. El activo por derecho de uso lo reconoce la entidad, pero los pagos de este canon no son realizados por la misma, sino que los realiza un tercero. Agradezco se evalúe el caso atendiendo a los dos siguientes escenarios: El tercero que asume el pago está dentro del contrato de arrendamiento, más no cumple las condiciones para reconocer el activo por derecho de uso. En otras palabras, el contrato implica tres partes dentro del contrato: arrendador, arrendatario y el tercero que asume el pago. El tercero que asume el pago no está dentro del contrato, pero en acuerdo separado entre la entidad-arrendatario (quien reconoce el activo por derecho de uso) y el tercero que asume el pago, se contrató que este realizará reembolso por el canon de arrendamiento pagado por la entidad.

RESPUESTA

(...) Antes de analizar dichas situaciones es importante tener en cuenta que la información financiera "proporciona información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa

y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores¹⁷⁰"; para lograr lo anterior es necesario que la información sea neutral, es decir que no tenga sesgo en la selección o presentación de

¹⁷⁰ Tomado del párrafo CC2 del Marco Conceptual, incorporado en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



la información financiera; *“una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios¹⁷¹.”*

Para la aplicación de la NIIF 16, contratos de arrendamiento, es necesario analizar lo siguiente (entre otras cosas):

- El contrato suscrito entre las partes contiene un arrendamiento (NIIF 16.9 al 11);
- Identificación del activo subyacente dentro del contrato de arrendamiento (NIIF 16.12);
- Revisión de los términos contractuales del contrato de arrendamiento (o de un contrato de suministro o de prestación de servicios, que tenga incluido un contrato de arrendamiento);
- Reconocimiento del derecho de uso sobre el activo y el pasivo generado por el contrato y su medición inicial y posterior.

Análisis del escenario 1

El tercero que asume el pago está dentro del contrato de arrendamiento, más no cumple las condiciones para reconocer el activo por derecho de uso. En otras palabras, el contrato implica tres partes dentro del contrato: arrendador, arrendatario y el tercero que asume el pago.

Para el caso del escenario uno, la entidad que tenga el contrato de arrendamiento debe reconocer el derecho de uso por el activo, así el activo no se encuentre dentro de sus instalaciones. Muchas veces la entidad es capaz de controlar un activo al decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo

largo del periodo de uso (NIIF 16. B24) así no tenga el activo en sus instalaciones.

Por otro lado, la entidad también debe analizar la relación contractual entre ella y la entidad en la que tiene el activo (sobre el cual tiene derecho de uso) y analizar si existe un contrato de tipo *“tomar o pagar”* que pueda originar otro contrato de arrendamiento, en este caso en calidad de arrendador.

Es importante recordar que algunos contratos de suministro o de servicios, pueden incorporar un contrato de arrendamiento entre las partes (para propósitos de la NIIF 16).

Análisis del escenario 2

El tercero que asume el pago no está dentro del contrato, pero en acuerdo separado entre la entidad-arrendatario (quien reconoce el activo por derecho de uso) y el tercero que asume el pago, se contrató que este realizará reembolso por el canon de arrendamiento pagado por la entidad.

Al igual que en el escenario 1, la entidad debe verificar la esencia de la operación y reconocer la operación atendiendo su esencia económica y no únicamente su forma legal.

Por último, es importante recordarle al consultante que, desde el punto de vista del arrendatario, en general los contratos de arrendamiento se consideran en su totalidad como financieros, excepto si el plazo del contrato de arrendamiento es inferior a 12 meses (corto plazo), o si el activo subyacente es de bajo valor¹⁷² (aportes tomados de la consulta 2018-541). (...)

¹⁷¹ Tomado del párrafo CC14 del Marco Conceptual, incorporado en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

¹⁷² Mayor información en el párrafo 5 de la NIIF 16, incorporada en el anexo 1° del decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2170 de 2017.



NIIF 16 Renovación contratos de arrendamiento

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0511	Referencia: Aclaración contabilización arrendamientos según concepto emitido por el CTCP Nro. 541 del 27 de Julio de 2018. La NIIF 16 de arrendamientos, establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos; de acuerdo con esta NIIF: "Un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a: (a) arrendamientos a corto plazo; y (b) arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8). La norma también establece que, si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato, y en el párrafo 65 en su literal c¹⁷³, establece que, si el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado, deberá contabilizar el arrendamiento como financiero. De acuerdo con lo anterior, entendemos que, si una entidad tiene un arrendamiento de un bien inmueble con un contrato a término de un (1) año considerado como corto plazo, con posibilidad de prorrogas, pero que los pagos futuros no son sustancialmente inferiores a los del mercado; el bien no cumple con las condiciones para catalogarse como un arrendamiento financiero y por ende se reconocerá como un arrendamiento operativo. No obstante, según el concepto Nro. 541 emitido por el CTCP el 27 de Julio de 2018, se establece que, un contrato con prorrogas no se considera como un contrato de corto plazo, y por ende se deberá dar el tratamiento de arrendamiento financiero al bien arrendado. Si después de los argumentos expuestos, ustedes mantienen la posición expuesta en el concepto 541 del 27 de Julio de 2018; les solicitamos que nos aclaren los siguientes interrogantes para reconocer el contrato de arrendamiento como un arrendamiento financiero: Si tengo pactado contractualmente un arrendamiento de un bien inmueble a un término de un (1) año, con intenciones de prórroga al

¹⁷³ El párrafo corresponde al 64 literal c, y no al 65, de la NIIF 16



menos por el año siguiente, pero desconociendo a cuánto tiempo se espera seguir prorrogando el contrato de arrendamiento. ¿Qué plazo debo estimar para hallar el valor presente de los cánones futuros? ¿un (1) año como se establece en el contrato?

Si reconozco el arrendamiento financiero utilizando unos años hipotéticos, para traer a valor presente los pagos futuros del contrato, desconociendo los términos contractuales realmente pactados y las obligaciones que este le genera a la sociedad, ¿No estaríamos desvirtuando la realidad financiera para la empresa?

RESPUESTA

(...) Explicación referente al párrafo 65 de la NIIF 16

Los párrafos 61 al 66 de la NIIF 16¹⁷⁴, tratan temas relacionados con el arrendador y no con el arrendatario, para el caso de la consulta realizada se entiende que se trata del arrendatario.

En el concepto 2018-0541 (mencionado por el consultante) se realiza un análisis teniendo en cuenta si se trata del arrendador (páginas 2 y 3) o si se trata de un arrendatario (páginas 4 y 5).

La afirmación que realiza el consultante respecto de *"De acuerdo a lo anterior, entendemos que, si una entidad tiene un arrendamiento de un bien inmueble con un contrato a término de un (1) año considerado como corto plazo, con posibilidad de prorrogas, pero que los pagos futuros no son sustancialmente inferiores a los del mercado; el bien no cumple con las condiciones para catalogarse como un arrendamiento financiero y por ende se reconocerá como un arrendamiento operativo"*; a nuestro juicio, no es una conclusión adecuada, debido que debe analizar no solo una de las situaciones,

sino que debe analizar en conjunto las situaciones que normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero¹⁷⁵.

De acuerdo con el análisis de las situaciones descritas en los párrafos 63 y 64 de la NIIF 16, si una (o más) de las situaciones descritas se cumple en un contrato de arrendamiento, entonces este debe tratarse como un arrendamiento financiero por parte del arrendador.

Es importante recordarle al consultante que no debe mezclar los criterios de clasificación de

un contrato de arrendamiento (arrendador-arrendatario), pues los criterios para el arrendatario son diferentes a los aplicados al arrendador.

Si tengo pactado contractualmente un arrendamiento de un bien inmueble a un término de un (1) año, con intenciones de prórroga al menos por el año siguiente, pero desconociendo a cuánto tiempo se espera seguir prorrogando el contrato de arrendamiento. ¿Qué plazo debo estimar para hallar el valor

¹⁷⁴ Las NIIF se encuentran incorporadas en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

¹⁷⁵ Tomado del párrafo 63 de la NIIF 16



presente de los cánones futuros? ¿un (1) año como se establece en el contrato?

La respuesta a dicha pregunta se realizará asumiendo que se trata de un contrato de arrendamiento donde la entidad actúa en calidad de arrendatario.

En caso de actuar como arrendatario, una entidad clasificada en el grupo 1¹⁷⁶ que aplica las NIIF plenas como su marco normativo, generalmente tratará los contratos de arrendamiento como un activo por el derecho de uso del subyacente, y un pasivo por la obligación de realizar pagos a terceras personas; excepto si el plazo del contrato de

arrendamiento es inferior a 12 meses (corto plazo), o si el activo subyacente es de bajo valor¹⁷⁷ (aportes tomados de la consulta 2018-541).

En ese orden de ideas, el análisis de las dos excepciones anteriores se realizará teniendo en cuenta lo siguiente:

Excepción	Comentarios
Arrendamientos a corto plazo	Análisis contrato por contrato ¹⁷⁸ ; El corto plazo corresponde a un contrato de arrendamiento por un periodo de doce (12) meses o menos ¹⁷⁹ ;
Arrendamientos en que el activo subyacente ¹⁸⁰ es de bajo valor	Se debe analizar el valor del activo cuando es nuevo (sin importar la antigüedad del activo arrendado) ¹⁸¹ ; No aplica para vehículos ¹⁸² , por tratarse de activos de un valor significativo; Puede aplicar en equipos de cómputo personales, fotocopiantes, mobiliario de oficina, equipos de comunicaciones ¹⁸³ ; No aplica en activos subyacentes altamente dependiente de otros activos o altamente interrelacionados con ellos.

Ahora respecto de los contratos a doce meses prorrogables de forma definida, la NIIF 16 establece como plazo del arrendamiento lo siguiente:

"Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción"

¹⁷⁶ Si la entidad se encuentra clasificada en el grupo 2 o 3, no debe aplicar la NIIF 16, debido que esta es obligatoria para las entidades que aplican los marcos normativos basados en NIIF plenas.

¹⁷⁷ Mayor información en el párrafo 5° de la NIIF 16, incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2170 de 2017.

¹⁷⁸ Párrafo 8° de la NIIF 16.

¹⁷⁹ Definiciones de términos del apéndice A de la NIIF 16.

¹⁸⁰ Se considera subyacente, el activo que se toma como referencia en el contrato de arrendamiento. En un contrato de arrendamiento de un local comercial, el local comercial es el activo subyacente.

¹⁸¹ Párrafo B3 de la NIIF 16.

¹⁸² Párrafo B6 de la NIIF 16.

¹⁸³ Párrafo B8 de la NIIF 16.



Una entidad actuando como arrendataria, deberá considerar en los contratos pactados por un periodo de tiempo inferior o hasta doce meses, la opción que tiene de ampliar el término del arrendamiento, de tal manera que el mismo podrá dejar de considerarse como un arrendamiento de corto plazo. Algunos ejemplos de situaciones que podría considerarse que el contrato no es corto plazo, corresponden con las siguientes:

La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento, en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un local comercial ubicado en un sector de alto desarrollo comercial, el canon de arrendamiento es un 30% más económico que el de locales en el mismo sector, y contractualmente se tiene pactado un incremento basado en la inflación.

Por lo anterior el mantener el contrato de arrendamiento podría considerarse un incentivo económico que concluiría que se va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16.19);

La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un equipo de cómputo servidor. La opción de renovación es para el arrendatario, pero no para el arrendador, por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará el servidor con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16. B35);

La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre un local comercial en el cual ha realizado mejoras significativas, las cuales

hacen pensar que la opción de renovación será ejercida. Por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará el local comercial con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción;

La entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria, por un término de doce meses con opción de renovación sobre unos equipos de perforación de los cuales en el pasado ha tomado la opción de renovarlos hasta por cinco años; lo anterior hace pensar que la opción de renovación será ejercida, por lo que la entidad deberá determinar el tiempo razonable durante el cual considera que utilizará los equipos de perforación con el objetivo de concluir si va a ejercer con razonable certeza esa opción (NIIF 16.B40¹⁸⁴).

Si reconozco el arrendamiento financiero utilizando unos años hipotéticos, para traer a valor presente los pagos futuros del contrato, desconociendo los términos contractuales realmente pactados y las obligaciones que este le genera a la sociedad, ¿No estaríamos desvirtuando la realidad financiera para la empresa?

Como lo menciona la NIIF 16, el tomar la opción de renovación como parte del "plazo del arrendamiento"¹⁸⁵ para establecer un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento (de acuerdo con los párrafos 23 y 26 de la NIIF 16) deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- Para evaluar si es razonablemente cierto que la entidad ejercerá la opción de compra deberá tenerse en cuenta las

razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos (NIIF 16. B40);

¹⁸⁵ Observar la NIIF 16, párrafo 18 y siguientes.

¹⁸⁴ Si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las



características contractuales -garantías de rentabilidad mínima- (NIIF 16. B38);

- Para los propósitos de la NIIF 16, se considera que un contrato existe solo cuando crea derechos y obligaciones que son exigibles. Cualquier período no-cancelable o período de aviso en un contrato de arrendamiento cumpliría la definición de un contrato. Para ser parte de un contrato cualquier opción de ampliar o terminar el arrendamiento que se incluya en el plazo del arrendamiento también debe considerarse exigible (NIIF 16.FC127).
- Si los periodos opcionales no son exigibles, por ejemplo, si el arrendatario no puede exigir la ampliación del arrendamiento sin el acuerdo del arrendador, el arrendatario no tiene el derecho a usar el activo más allá del periodo no cancelable. Por consiguiente,

por definición, no existe contrato más allá del periodo no cancelable (más cualquier periodo de aviso) si no hay derechos y obligaciones exigibles existentes entre el arrendatario y el arrendador más allá de ese plazo. Para evaluar la exigibilidad de un contrato, una entidad debería considerar si el arrendador puede rechazar una petición del arrendatario de ampliar el arrendamiento (NIIF 16 FC127).

Por lo que la norma no pretende que las entidades realicen mediciones que no reflejen la sustancia económica de la contratación, por el contrario, solicita que se analicen las opciones de renovación, y en caso de considerarse que hacen parte del plazo del arrendamiento, se tengan en cuenta para efectos de la medición del pasivo por el contrato de arrendamiento. (...)

Nombramiento de Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0404	(...) El artículo 57 literal d) R.P.H. y artículo 38 numeral 5 de la Ley 675, Funciones de la asamblea dice: Elegir al revisor fiscal por el periodo establecido en el R.P.H. o en su defecto por un año. (...). (...) ¿Puede la revisora tomar como cierto el balance que le presente el administrador por el año 2017? ¿Puede el revisor fiscal aceptar la ejecución del presupuesto sin haber sido aprobado por asamblea? ¿Puede el revisor fiscal aceptar que el administrador ejecute obras de mantenimiento del edificio sin tener la aprobación por parte de la asamblea? ¿Puede el revisor fiscal aceptar que el administrador no cumpla con lo aprobado en asamblea, como por ejemplo el pago de estacionamiento de vehículos de visitantes? ¿Puede el revisor fiscal aceptar que el administrador no aplique el cobro de multas por incumplimiento del reglamento interno o manual de convivencia? ¿Puede el revisor fiscal aceptar el pago de honorarios a abogados sin haberse aprobado en asamblea y en general cualquier gasto sin aprobación?

RESPUESTA

(...) el revisor fiscal no debe asumir las funciones de la administración de la copropiedad en temas de autorización de operaciones y del control interno de la copropiedad, ya que de hacerlo estaría impedido para ejercer las funciones que le ha asignado la Ley, las cuales difieren de las asignadas a la administración de la copropiedad.

La participación en tareas administrativas resulta contrario a los requerimientos de las normas profesionales, a los de la Ley 43 de

1990, el Código de Comercio y a lo establecido en otras normas legales (...).

Por ello, El revisor fiscal como su nombre lo indica, no puede asumir funciones de la administración, ni tampoco es adecuado que este otorgue previamente su aval a las actividades realizadas por la administración; su función es la de emitir un dictamen sobre los estados financieros, evaluar el cumplimiento de normas legales y reglamentarias e informar sobre lo adecuado del control interno de la copropiedad, además de cumplir otras funciones que han



sido establecidas en las normas legales y reglamentarias.

Para ello debe mantener una comunicación permanente con los órganos de gobierno de la copropiedad (administración de la copropiedad y consejo de administración) y emitir un informe a la asamblea sobre los asuntos que le han sido asignados, de conformidad con normas profesionales, legales y reglamentarias.

En el caso de las copropiedades de uso residencial, el revisor fiscal nombrado por la asamblea tiene la calidad de revisor fiscal potestativo (...), y (...) cumpliría las funciones asignadas en los estatutos de la copropiedad y por la asamblea de copropietarios, (...).

Al emitir su opinión sobre los estados financieros, también podrían generarse amenazas para la cual no fuera posible aplicar salvaguardas, por ejemplo, la asignación de tareas administrativas, además de las de emitir un dictamen sobre los estados financieros, le impedirían cumplir los requerimientos éticos establecidos en las normas profesionales, y en consecuencia haría imposible que este aceptara el encargo.

En conclusión, dependiendo de las circunstancias el período del revisor fiscal, generalmente coincide con el período para el cual es nombrado el consejo de administración, y los estados financieros que son objeto de su dictamen serían los correspondientes a los períodos anuales terminados el 31 de diciembre, pero ello no significa que estados financiero correspondientes a otros períodos, como los estados financieros de períodos intermedios, no puedan ser objeto de su dictamen, conforme a lo establecido en el contrato que formaliza la prestación de servicios entre el profesional de la contabilidad y la copropiedad.

Por otra parte, algunas de las funciones que han sido asignadas a los Revisores Fiscales, no sería posible cumplirlas de manera retroactiva, por ejemplo, las funciones

relacionadas con las declaraciones de impuestos, y por ello su responsabilidad sobre ellas se entendería que se establece a partir de la fecha en que se formaliza el contrato de prestación de servicios, y hasta la fecha de vencimiento de este.

Esto no aplicaría para las funciones relacionadas con las de emitir un dictamen sobre los estados financieros, la evaluación del control interno y cumplimiento, que generalmente se establecen sobre la base de un año, y tiene efecto sobre los estados financieros finalizados al 31 de diciembre.

En relación con la no existencia de estados financieros certificados y dictaminados del año anterior, en su trabajo, el revisor fiscal entrante, debería tener en cuenta lo establecido en la NIA 510, que se refiere al tema de los *encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura*.

En este caso, la administración de la entidad, como responsable de los estados financieros, debería establecer los mecanismos para que dichos estados financieros sean presentados conforme a las disposiciones legales y reglamentarias, o adelantar un proceso de reconstrucción de la contabilidad.

El revisor fiscal, también debería considerar estas situaciones antes de aceptar el encargo de revisoría fiscal, según lo establecido en la NIA 210, con el fin de que pueda identificar las amenazas y establecer las salvaguardas que resulten pertinentes (...).

Con respecto a la no existencia de un contrato, la NIA 210 y otras disposiciones legales, establecen la obligación de que exista un documento que formalice el encargo suscrito por el profesional de la contabilidad.

Los párrafos 9 a 12 de la NIA 210, establecen la obligación de que los términos del encargo de auditoría se hagan constar en una carta de encargo y otra forma adecuada de un acuerdo escrito.(...)



Nombramiento Revisor Fiscal – Persona Jurídica

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0977	<i>(...) Mediante Concepto CTCP 115 de Julio 29 de 1997, sobre el Suplente del Revisor fiscal, "El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó el siguiente concepto:</i> <i>Es necesario que las sociedades que están obligadas a tener Revisor Fiscal tengan Revisor Fiscal Suplente, (...)</i> <i>La anterior aseveración, "3. Cuando el Revisor Fiscal Suplente sea una persona jurídica debe tenerse en cuenta:</i> <i>a. La misma persona jurídica no puede ser Revisor Fiscal Principal y Revisor Fiscal Suplente al mismo tiempo, por cuanto se desvirtuará la naturaleza de la suplencia porque habiendo vacancia en la principal habría vacancia en la suplencia automáticamente.", se encuentra en contradicción con lo planteado por la Junta Central de Contadores, la cual en su Circular externa N° 033 de octubre 14 de 1999, señala, "Se entiende entonces, que, para el caso del ejercicio de la revisoría fiscal por parte de personas naturales, resulta recomendable la elección de su suplente, en aras de garantizar la continuidad en la prestación del servicio.</i> <i>(...) Por lo anterior, solicito de manera respetuosa su pronunciamiento, su posición ante el Concepto CTCP 115 de Julio 29 de 1997, sobre el Suplente del Revisor fiscal, (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Para dar respuesta a su pregunta, también es importante considerar Las siguientes normas:

- "Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio) Artículo 215. Requisitos para ser revisor fiscal-restricción: 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."

Ley 43 de 1990 (reglamentaria de la profesión de Contador Público) – "Artículo 4o. De las sociedades de Contadores Públicos. Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus



dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos (y su representante legal será un Contador Público, cuando todos los socios tengan tal calidad).

En adición a lo anterior, algunos pronunciamientos de entidades de supervisión han indicado lo siguiente: (...)

Superintendencia de Sociedades Oficio 340-53101 (mayo 28 de 1991)

"El nombramiento de una firma de auditoría o de una sociedad de contadores para ejercer el cargo de revisor fiscal de una sociedad, implica que deben nombrar una persona natural para desempeñar dicho cargo (...). Expuesto lo anterior procedemos a dar respuesta a sus inquietudes, así:

1. En relación con los interrogantes 1, 2 y 3 se le manifiesta, que este Despacho ya se pronunció al respecto mediante el oficio 100-58972 del 6 de noviembre de 1997 y en parte pertinente expresa:

7. El legislador al permitir la designación de asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales(aun cuando el cargo debe ser desempeñado por una persona natural), en la práctica no es otra cosa que reconocer en tales instituciones una especialidad en la materia, respaldo, infraestructura, experiencia y trayectoria sobre la defensa de los intereses económicos, en la protección de los derechos de los asociados, así como en su preparación para dar fe pública sobre las actuaciones de los administradores de la sociedad, su situación financiera y el resultado de sus operaciones.

8. Sin embargo no debe perderse de vista que, en el caso anterior, la asamblea o junta de socios no está nombrando propiamente el revisor fiscal, pues como ya se dijo ésta no

puede ser persona jurídica, sino que está designando a una firma para que efectúe el nombramiento, con lo cual, está depositando en ella también la facultad de remover a la persona natural. Ahora bien, tal designación puede ser para que ella elija únicamente el principal, solamente el suplente o ambos, pero si no especifica, debe entenderse que cobija tanto al principal como para suplente.

...Ahora bien, si la designada presentare renuncia a la asamblea o junta de socios y los revisores fiscales principal y suplente pertenecieren a ella, sería equivalente a una renuncia conjunta del principal y suplente en el evento de que éstos no estuvieren asociados a la misma institución de profesionales o fueren independientes. En tal caso corresponde al órgano social en comento, reunirse con el fin de aceptar la renuncia y designar o nombrar nuevos revisores fiscales.

En cuanto al cuarto punto de su interrogante, si la persona jurídica que actúa como revisor fiscal es una Asociación o firma de Contadores, debe nombrar el revisor fiscal suplente e informar al ente económico con el fin de que se encargue de registrar tal nombramiento ante la Cámara de Comercio respectiva, para que sea inscrito en el registro mercantil. (Oficio 340-53101 del 28 de mayo de 1999).

(...)

Ahora bien, cuando quiera que la elección recaiga en personas jurídicas, es claro que, según expresa previsión del artículo 215 del Código de Comercio, en concordancia con el artículo 4o. de la Ley 43 de 1990, se debe designar a una persona natural para cada revisoría, quien será reemplazada en sus ausencias temporales y definitivas por la persona o personas escogidas para asumir, en su orden, las funciones propias del cargo.

Se entiende entonces, que, para el caso del ejercicio de la revisoría fiscal por parte de personas naturales, resulta recomendable la elección de su suplente, en aras de garantizar



la continuidad en la prestación del servicio. Por su parte, cuando la elección recae en una persona jurídica, corresponde a los órganos de elección de la persona contratante prever los mecanismos que permitan el reemplazo de la persona natural designada para ejercer la revisoría fiscal, en caso de ausencias temporales o definitivas, debidamente comprobadas.

De esta manera, cuando se elige como Revisor Fiscal a una persona jurídica, ésta asume la obligación de designar al principal y al número de suplentes necesarios para cumplir la labor encomendada, de conformidad con los parámetros establecidos por el contratante de sus servicios.

Así pues, los nombres de todos los profesionales designados -quien asumirá materialmente las funciones propias de la revisoría fiscal, así como quienes habrán de reemplazarlo, en su orden, en sus ausencias temporales o definitivas-, deben aparecer en el registro público y, para asumir las funciones propias del cargo, será imperioso respetar el orden de inscripción establecido, sin que se pueda concebir por tanto el ejercicio simultáneo de los profesionales escogidos.

Es de anotar también que por el principio de identidad, las personas jurídicas, definidas en el artículo 633 del Código Civil como *"Una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente"*, son únicas y diferentes de otras personas jurídicas o naturales, de tal suerte que si el ejercicio de la revisoría fiscal recae en una persona jurídica que nombra a una persona natural para que materialice la función contratada, ésta se considera parte integral de un todo que se forma con la persona jurídica elegida para cumplir la función de fiscalización.

El artículo 215 del Código de Comercio, antes transcrito, en concordancia con el artículo 4o. de la Ley 43 de 1990, dejan en claro que las personas jurídicas que prestan servicios

relacionados con la disciplina contable actúan a través de las personas naturales, con quienes, por lo tanto, forman un todo indisoluble, de tal manera que la condición de revisor fiscal se predica tanto de la persona jurídica elegida como de la persona natural designada para realizar la labor encomendada.

En consecuencia, cuando un profesional de la Contaduría Pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de donde se deriva la "responsabilidad personal" y la "responsabilidad social", referida la primera a la persona natural escogida para materializar la función y la segunda a la persona jurídica elegida por el máximo órgano social, siendo una y otra responsables de la labor y a su vez titulares de la investidura del revisor fiscal.

Es conveniente precisar que cuando la persona jurídica nombra a una persona natural para que gestione en su nombre la revisoría fiscal, no por ello deja de tener tal condición, infiriéndose entonces que el contador público, con las características ya anotadas, designado para materializar la función, también adquiere la calidad de revisor fiscal por virtud de su nombramiento, quien, además, actúa en calidad de delegado de la firma elegida por el máximo órgano social para desempeñar las funciones propias del cargo.

Se resalta de esta manera, que las personas jurídicas tienen plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de tal forma que al contratar, la calidad que les otorga el pacto realizado recae sobre ellas, sin que ello quiera decir que sus socios o delegados, escogidos para desarrollar la labor de fiscalización, se exoneren de la responsabilidad que les atañe, siendo evidente que los dos -persona jurídica elegida y persona natural designada- integran un todo indisoluble, como se expresó en precedencia.



Finalmente, debe recordarse que la extinción de la persona jurídica elegida para el ejercicio de la revisoría fiscal, genera la obligación del ente que contrató sus servicios de convocar a asamblea al máximo órgano social, a fin de escoger a quien ha de asumir las funciones propias de dicho órgano. (...)”

Todo lo anterior permite concluir que cuando se nombre como Revisor Fiscal a una firma de contadores (sociedad de contadores), éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, quien desempeñará personalmente el cargo, quien asumirá las funciones del revisor fiscal, cumpliendo las calidades exigidas para el cargo; así mismo, en la ausencia temporal o permanente del Contador Público nombrado como Revisor Fiscal Principal para desempeñar las funciones cuando se designa a una Sociedad de Contadores Públicos, esta se obliga a nombrar a otro Contador Público, que reuniendo las mismas calidades del anterior, asuma el cargo como principal y en representación de la Sociedad de Contadores Públicos designada para el cargo.

Sobre el particular, es importante indicar que la persona jurídica y la persona natural como designada para ejercer la función de Revisor fiscal tienen las mismas responsabilidades, por ello no se puede pretender un fraccionamiento y considerar que sólo la persona natural asumirá todas las responsabilidades emanadas del desarrollo de sus funciones.

Por otra parte, la obligación de nombrar Revisor Fiscal Suplente no se incorpora de manera expresa en las normas del código de comercio y, aunque pueden existir otras normas que obligan a nombrar un suplente (por ejemplo: el art. 41 del Decreto 1481 de 1989 en fondos de empleados, el art. 42 de la Ley 79 de 1988 en cooperativas, el art. 48 de la Ley 21 de 1982 en Cajas de Compensación Familiar). No obstante, muchas sociedades y otras entidades que están obligadas a tener revisor fiscal, consideran en la elección del revisor fiscal

principal, también la del suplente, ello con el propósito de prever situaciones futuras por la renuncia o retiro del revisor fiscal principal, y no afectar el desarrollo normal de sus operaciones.

De acuerdo con lo anterior, el nombramiento del revisor fiscal suplente en sociedades comerciales u otro tipo de entidades no es obligatorio, a menos que alguna otra disposición legal, o por decisión voluntaria, se haya previsto su nombramiento. Ahora bien, en caso de que el revisor fiscal suplente sea nombrado, no sería posible hacer una identificación expresa de las funciones y de las actuaciones del revisor fiscal suplente, toda vez que ellas, en caso de que el suplente ejerza las funciones, serían las mismas asignadas al revisor fiscal principal, solo cuando ello ocurra.

En conclusión, la designación del revisor fiscal principal y suplente por parte de las entidades obligadas a tenerlo, tendrán que hacerse con fundamento en los mismos requisitos legales y serán designados por la Asamblea General, Junta de Socios o máximo órgano social, en este caso podrían presentarse las siguientes situaciones:

Revisor Fiscal Principal	Revisor Fiscal Suplente
<i>Contador público persona Natural</i>	<i>Contador público persona Natural</i>
<i>Contador público persona Natural</i>	<i>Persona Jurídica, quien debe designar un Contador público persona natural</i>
<i>Persona Jurídica, quien debe designar un Contador público persona natural</i>	<i>Contador público persona Natural</i>
<i>Persona Jurídica, quien debe designar un Contador público persona natural</i>	<i>Persona Jurídica distinta del principal, quien debe designar un Contador público</i>



Revisor Fiscal Principal	Revisor Fiscal Suplente
	<i>persona natural</i>
<i>Persona Jurídica, quien debe designar un Contador público persona natural</i>	<i>Persona Jurídica misma del Principal, quien debe designar un Contador público persona natural (*)</i>

(*) Al ser la persona Jurídica designada por el máximo órgano social, será la persona jurídica quién designará al revisor fiscal principal y al suplente, si así lo decide el máximo órgano social.

Esta última figura enunciada, en la cual la persona jurídica designa tanto al revisor fiscal principal como al revisor fiscal suplente conlleva algunos riesgos que deben ser evaluados por parte de la Entidad que hace la selección de la firma que desarrollará la función de Revisoría Fiscal, ente otras:

- Que la firma de auditoría inicie un proceso de liquidación o disolución, en cuyo caso podría continuar designado a los profesionales que ejercerán las funciones del revisor fiscal (actuando como principal y suplente), por cuanto no se imposibilita para cumplir sus obligaciones. Ahora bien, en el momento en que la persona jurídica finalmente cese sus actividades no podrá dar cumplimiento a la ejecución de sus contratos y será en este momento donde los profesionales designados no podrán actuar.
- Que la firma de auditoría sea sancionada a través de la suspensión de su tarjeta profesional o por cancelación de la tarjeta profesional, y no pueda cumplir con sus responsabilidades, las personas naturales designadas no podrán actuar en calidad de revisor fiscal principal y suplente.

En los casos enunciados anteriormente por efectos de los tiempos y trámites que origina

la designación de un nuevo revisor fiscal o la designación del revisor fiscal suplente podría originar traumatismos a la Entidad que conllevarían incluso a la posible generación de sanciones, por ejemplo, en el incumplimiento de requerimientos de orden tributario, por cuanto la falta de la firma del revisor fiscal en las declaraciones podría entenderse como no presentadas.

Respecto a la remuneración del revisor fiscal suplente, en casos de ejercer temporalmente, estarán condicionadas a los términos definidos en la propuesta de servicios profesionales presentados a la Entidad y el nombramiento efectuado por el máximo órgano social, por ejemplo; en el caso de la designación del revisor fiscal principal y suplente a personas jurídicas distintas, será responsabilidad de las firmas coordinar las condiciones de actuación.

La presente consulta reemplaza en su totalidad las consultas emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP: 115 del 29 de julio de 1997 y 162 del 27 de febrero de 1998.

Si desea conocer mayor información sobre la actuación del revisor fiscal suplente, le invitamos a consultar lo siguiente:

- Concepto CTCP 2019-0868 ¿El revisor fiscal suplente puede seguir realizando la labor de revisoría, ante la ausencia temporal del revisor fiscal principal, sin realizar cambios en el registro mercantil?
- Concepto CTCP 2019-0620 y 2019-0830 Inhabilidad por tener más de cinco revisorías fiscales en sociedades por acciones
- Concepto CTCP 2019-0668 Inhabilidades del revisor fiscal suplente
- Concepto CTCP 2018-0716 Renuncia del revisor fiscal e inscripción del suplente (...).

Normas Método de Participación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-360	"¿Es posible que me puedan hacer el favor de indicar que circulares conjuntas actuales describen el método de participación?"

RESPUESTA

(...) Las directrices para la aplicación del método de participación puede encontrarlas en los anexos 1 o 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan; tratándose de una entidad que aplica las normas del grupo 1 se tendrá en cuenta lo establecido en la NIC 28, o si se trata de una entidad del Grupo 2, lo

establecido en las secciones 14 o 15 de la norma NIIF para las Pymes.

Otras autoridades de supervisión, por ejemplo, la Superintendencia de Sociedades, han emitido directrices para la aplicación del método de participación, las cuales deben cumplir los requerimientos generales contenidos en los nuevos marcos de información financiera.



Normativas que regulan la profesión contable

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-754	<i>"Buenas, soy estudiante de contaduría y me preguntaba si me podrían proporcionar toda la información que puedan sobre las normativas que regulan la profesión contable no solo en lo laboral, también si se puede en la parte ética."</i>

RESPUESTA

A continuación, se relacionan las normas que regulan la profesión:

NORMA	CONTENIDO
Ley 145 de 1960	Por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público.
Ley 43 de 1990	Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.
Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015 y sus modificatorios	Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1235 de 1991	Por el cual se reglamenta el artículo 3º y numerales 1º y 3º del artículo 20 de la Ley 43 de 1990 (tarjeta profesional).
Decreto 1510 de 1998	Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 43 de 1990.
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.
Decreto 1955 de 2010	Por el cual se modifica parcialmente la estructura de la Junta Central de Contadores y se dictan otras disposiciones.
Estatuto Tributario,	Sanción por violar las normas que rigen la profesión de contador público; artículos 659, 659-1, 660, 661 y 661-1
Código de Comercio	Artículos 62, 157, 163, 164, 181, 191, 199, 203 al 217; sobre revisoría fiscal.
Ley 298 de 1996	Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, se crea la contaduría general de la nación como una unidad administrativa especial, adscrita al ministerio de hacienda y crédito público, y se dictan otras disposiciones.
Resolución 354 de 2007 emitida por la Contaduría General de la Nación	Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.



Normas sobre registros y libros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0521	(...) Es técnicamente viable que se lleve la contabilidad detallada en dos softwares contables de la siguiente manera: 1. La administración de la empresa internamente cuenta con un software autorizado que funciona en la nube, y a través de él realiza todas sus operaciones de facturación, pagos, ingresos de dineros, inventarios y otros, pero en este software no se lleva la contabilidad general de la sociedad. 2. Por medio de este software, la sociedad controla todos sus documentos fuente como facturas de venta, recibos de caja, comprobantes de egreso y otros, y es cuidadosa en el control numérico y cronológico. 3. La contabilidad general de la sociedad se ha venido llevando en otro software contable exclusivo para ello, pero reprocesando toda la información y cumpliendo con la normatividad contable y tributaria, siendo este último el principal fin. PREGUNTAS: a. Es posible que para la contabilidad general se tomen solo los resúmenes extraídos de los datos que arrojen los datos administrativos registrados en el software administrativo, teniendo en cuenta el buen control de documentos y con el fin de no reprocesar la información? b. Es técnicamente válido que el detalle por cuenta y por documento esté en un software administrativo y que el software contable solo registre por totales cada cuenta? c. Es técnicamente válido que para quien solicite detalle de cuentas, se le presente el detalle del software administrativo, lógicamente que soporte las cifras totales de los estados financieros? Si llevar la contabilidad en estos dos software, es viable técnicamente, la empresa ahorraría demasiado tiempo en el reproceso de documentos e igualmente tendría todos los documentos que soportan todas las cifras contables de sus estados financieros y también podría cumplir con algún detalle de cuentas y de documentos que en determinado momento pueda requerirse para algún fin contable o tributario.

RESPUESTA

(...) Consideraciones iniciales

Lo relacionado con el cumplimiento de los soportes, comprobantes de contabilidad, y

libros de contabilidad, se encuentran expresada en la legislación de la siguiente manera:

Descripción	Detalle
Soportes (artículo 5 – Anexo 6 – Decreto 2420 de 2015)	• Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de orígenes internos o externos, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.



Descripción	Detalle
	- 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.
Comprobantes de contabilidad (artículo 6 – Anexo 6 – Decreto 2420 de 2015)	- 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.
Libros (artículo 7 – Anexo 6 – Decreto 2420 de 2015)	- Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes. - Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continúa. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros. Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para: - Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes. - Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos. - Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos. - Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para: - Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global. - Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones. - Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras. - Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos. - Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad.



Descripción	Detalle
	5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico. 6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.
Forma de llevar los libros (artículo 10 – Anexo 6 – Decreto 2420 de 2015)	- Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadores o similares. - El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables. - En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden. - Las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo. En los libros está prohibido: - Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren. - Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones al texto de los asientos o a continuación de los mismos. En los libros de contabilidad producidos por medios mecanizados o electrónicos no se consideran "espacios en blanco" los renglones que no es posible utilizar, siempre que al terminar los listados los totales de control incluyan la integridad de las partidas que se han contabilizado. - Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. - Borrar o tachar en todo o en parte los asientos. - Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

En las empresas en las que exista la obligación de tener revisor fiscal, o en aquellas donde se presenten estados financieros dictaminados por contador público independiente, y se encuentren

obligados a utilizar las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) para propósitos de aseguramiento de la información, también deberá observarse lo siguiente:

Descripción	Detalle
Conocimiento del sistema de información (NIA 315.18)	El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas: - los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros; - los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros; - los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos; - el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;



Descripción	Detalle
	- el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y - los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.
Conocimiento del sistema de información en entidades de pequeña dimensión (NIA 315.A93)	Es probable que, en las entidades de pequeña dimensión, los sistemas de información y procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera sean menos sofisticados que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El conocimiento de los sistemas y procesos de la entidad, pueden por lo tanto ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

¿Es posible que para la contabilidad general se tomen solo los resúmenes extraídos de los datos que arrojen los datos administrativos registrados en el software administrativo, teniendo en cuenta el buen control de documentos y con el fin de no reprocesar la información?

¿Es técnicamente válido que el detalle por cuenta y por documento esté en un software administrativo y que el software contable solo registre por totales cada cuenta?

¿Es técnicamente válido que para quien solicite detalle de cuentas, se le presente el detalle del software administrativo, lógicamente que soporte las cifras totales de los estados financieros?

Las aplicaciones informáticas existentes en la actualidad manejan (en algunos casos) una contabilidad por módulos, por lo que pueden existir casos donde módulos separados contengan la totalidad del detalle de las operaciones por temas, pero en el módulo de contabilidad o financiero solamente se

detallen registros globales. La anterior práctica no se considera errada, siempre que exista un módulo donde se detallen la totalidad de los registros realizados de forma global en el módulo de contabilidad.

Teniendo en cuenta lo citado anteriormente, una entidad puede registrar las transacciones en los libros auxiliares de cualquiera de las siguientes maneras:

- Detallar tercero por tercero en los registros contables (libros auxiliares) del módulo de contabilidad; o
- Detallar en los diferentes módulos, tercero por tercero, y en el módulo de contabilidad realizar resúmenes, siempre que exista un módulo separado o integrado que garantice que los registros se encuentran conciliados.

Los registros contables en el aplicativo informático se pueden generar de manera global, siempre que la entidad cuente con el detalle de estos para efectos de posibles reclamaciones o solicitudes de alguna entidad de supervisión, vigilancia y control a través de otro software especializado o de un módulo del aplicativo informático.(...)



Normatividad aplicable – Encargo Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0953	Agradezco me ayuden con la interpretación del artículo 1.1.1.1 Ámbito de aplicación del Decreto 2420 del año 2015 en relación con las empresas pertenecientes al grupo DOS, que no cumplen con el precepto de 30.000 salarios mínimos mensuales legales (SMMLV) de activos totales, pero tienen contratada una planta de 200 trabajadores o más, sin lugar a duda este tipo de empresas estarían dentro del ámbito del decreto. Pero que sucede entonces si la mencionada compañía no es subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas, ni es subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, ni es matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que aplique NIIF plenas, ni realiza importaciones exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente, es decir no cumple ninguno de los preceptos de los numerales 3.1, 3.2, 3.3, y 3.4 del aludido numeral 3 artículo 1.1.1.1. Lo anterior significaría que este tipo de compañías no estarían incursas dentro del ámbito de aplicabilidad del Decreto 2420 de 2015 y por lo tanto no estarían obligadas a aplicar NAI y consecuentemente NIA en su proceso de auditoría y de revisoría fiscal, sino que seguirían bajo el marco legal del artículo 7° de la Ley 43/90. ¿Es correcta mi apreciación?

RESPUESTA

De acuerdo con lo expuesto por el consultante, abordaremos la respuesta teniendo en cuenta dos situaciones establecidas en el Decreto 2420 de 2015, una de ellas relacionada con la clasificación de las entidades obligadas a llevar contabilidad que deben aplicar las Normas de Información

Financiera (NIF) y, una segunda situación respecto de la normativa que deben aplicar los revisores fiscales. Respecto de la obligatoriedad de aplicar normas de información financiera, el artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015, menciona lo siguiente:

Situación	NIF
Entidad que tengan valores inscritos (acciones propias, bonos) en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE)	Grupo 1 - NIIF
Entidades y negocios de interés público ¹⁸⁶	Grupo 1 - NIIF
Entidades que no sean emisores de valores, ni de interés público con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o que posean activos mayores a 30.000 SMMLV, que sea subordinada o matriz de una entidad extranjera o	Grupo 1 - NIIF

¹⁸⁶ Establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior, aseguradoras, sociedades de capitalización, comisionistas de bolsa, administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas, sociedades fiduciarias, bolsas de valores, bolsas de bienes y productos agropecuarios, titularizadoras, cámaras de compensación de bolsas de bienes, y productos agropecuarios, 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, fondos de pensiones voluntarios y obligatorios, fondos de cesantías, fondos de inversión colectiva y las universalidades (parágrafo 1° del artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015).



Situación	NIF
nacional que aplique NIIF; o sucursal, asociada o negocio conjunto, de una entidad extranjera que aplique NIIF plenas.	
Entidades que no sean emisores de valores, ni de interés público con una planta de personal menor o igual a 200 trabajadores y que posean activos menores o iguales a 30.000 SMMLV, que sea subordinada o matriz de una entidad extranjera o nacional que aplique NIIF; o sucursal, asociada o negocio conjunto, de una entidad extranjera que aplique NIIF plenas.	Grupo 2 – NIIF para las PYMES (salvo que sea grupo 3)
Entidades que no sean emisores de valores, ni de interés público con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o que posean activos mayores a 30.000 SMMLV, que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.	Grupo 1 - NIIF
Entidades que no sean emisores de valores, ni de interés público con una planta de personal menor o igual a 200 trabajadores y que posean activos menores o iguales a 30.000 SMMLV, que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.	Grupo 2 – NIIF para las PYMES (salvo que sea grupo 3)

Ahora, cuando un revisor fiscal realiza su trabajo en un cliente, aparte de las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio y demás normas, deberá observar los artículos 1.2.1.1 a 1.2.1.8 del

Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, los cuales establecieron la obligación de aplicar las siguientes normas¹⁸⁷:

Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)	Obligación de aplicarla	Artículo del Decreto 2420 de 2015
Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA)	- Revisores Fiscales que presten sus servicios a entidades clasificadas obligatoria o voluntariamente en el Grupo 1. - Revisores Fiscales que presten sus servicios a las entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales vigentes (SMMLV) de activos, o más de 200 trabajadores. - Revisores Fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. - Revisores Fiscales que voluntariamente deseen aplicar dichas normas. - Todos los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera.	Artículo 1.2.1.2 Artículo 1.2.1.8
Normas Internacionales Control de Calidad (NICC-ISQC)	Todos los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento.	Artículo 1.2.1.7
Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA-ISAE)	Todos los revisores fiscales la aplicarán, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno (ISAE 3000).	Artículo 1.2.1.4

¹⁸⁷ Incluidas en el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.



Normas de Aseguramiento de la Información (NAI)	Obligación de aplicarla	Artículo del Decreto 2420 de 2015
Código de Ética para Profesionales de la Contaduría (IESBA ¹⁸⁸)	Todos los Contadores Públicos lo aplicarán en sus actuaciones profesionales, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.	Artículo 1.2.1.6

De acuerdo con lo anterior, cuando un revisor fiscal atiende a un cliente el cual no corresponde con una compañía subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas, ni es subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, ni es matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que aplique NIIF plenas, ni realiza importaciones exportaciones que representan más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente, ni la entidad cuenta con más de 30.000 salarios mínimos mensuales vigentes (SMMLV) de activos, o más de 200 trabajadores, entonces dicho revisor fiscal no está obligado a aplicar en su trabajo las Normas Internacionales de Auditoría, en este caso, deberá aplicar lo establecido en el artículo 7 de la Ley 43 de

1990 (entrenamiento adecuado, independencia mental, imparcialidad y objetividad en sus juicios, obrar con diligencia profesional, planear su trabajo, supervisar adecuadamente sus asistentes, evaluar el sistema de control interno existente, obtener evidencia válida y suficiente para dictaminar estados financieros, elaborar un informe), no obstante, así no aplique las Normas Internacionales de Auditoría, deberá aplicar las Normas Internacionales Control de Calidad, las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría contenidos en el anexo 4º del Decreto 2420 de 2015.

¹⁸⁸ Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores



Normatividad contable para empresa extranjera en Colombia

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0528	Nuestra compañía del sector turístico y hospitalidad de corta estancia tiene como objetivo expandirse en el mercado latino, dentro de estos países está Colombia, quisiéramos que por favor nos facilitara la normatividad tributaria o información sobre la obligatoriedad contable que debería tener en cuenta nuestro equipo administrativo y financiero acerca de su país. Dado que ya cuentan con implementación de Normas Internacionales, en caso de establecer una filial controlada en su país, es posible que nuestro equipo contable en el extranjero se haga cargo la contabilidad y de presentar las declaraciones de tributos y demás, de no ser así me puede compartir legislación correspondiente. En el caso que no se establezca un filial física en su país, y si la mayoría de nuestros clientes son personas físicas y no compañías, de los cuales recibiríamos el pago de sus clientes y posteriormente le transferimos la diferencia una vez cobrada nuestra comisión y gastos de intermediación, podrían indicarnos cuál sería el efecto tributario a tener en cuenta, cuáles y cómo y dónde se tendrían que reportar los tributos que ustedes tienen establecidos, ejemplo que impuestos sobre las ventas aplicaría y cómo tendríamos que declararlos si somos una compañía extranjera. Si debemos remitirnos u obtener información de otras entidades estatales, por favor enunciarlas.

RESPUESTA

(...) En primer lugar, debemos anotar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no emite ningún tipo de orientación en materia tributaria; por ello, todas las inquietudes relacionadas con este tema deberán ser realizadas a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–. Por ello, las referencias incluidas a continuación solo producen efectos contables, dado que, en Colombia, se predica el principio de autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad financiera (ver art. 4 Ley 1314 de 2009).

MARCO TÉCNICO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA A APLICAR

En Colombia, para efectos de aplicación del marco técnico normativo de información financiera, los obligados a llevar contabilidad se clasifican en tres grupos, los cuales fueron establecidos en el Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones.

En seguida un cuadro que resume los requisitos para establecer su clasificación en cualquiera de los tres grupos anteriores:

Condición	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Entidad que tenga valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades y negocios de interés público ¹ (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		



Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que sean subordinadas, sucursales o controladora de una entidad que aplique NIIF (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades que tengan planta de personal superior a 200 trabajadores o activos totales superiores a 30.000 SMMLV y que realicen importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas respectivamente (artículo 1.1.1.1 Decreto 2420 de 2015).	X		
Entidades con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2) ² .			X
Entidades que no cumplan los requisitos anteriores		X	

De acuerdo con la clasificación anterior, si la entidad se clasifica en el grupo 1 debe aplicar las NIIF; si se clasifica en el grupo 2 debe aplicar la NIIF para las PYMES; y en caso de pertenecer al grupo 3 aplicará las Normas de Información Financiera para Microempresas.

¹ Ver párrafo 1 del artículo 1.1.1.1 del Decreto 2420 de 2015.

² Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.

QUIÉN PUEDE FIRMAR LOS ESTADOS FINANCIEROS EN COLOMBIA

En Colombia, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros deben estar certificados y en otros casos certificados y dictaminados, de acuerdo con lo establecido en los artículos 37 y 38 del Código de Comercio colombiano:

ARTICULO 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS. *El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.*

ARTICULO 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. *Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador*

público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

De otro lado, de acuerdo con los artículos 1º, 2º, 3º, y 11 de la Ley 43 de 1990, quienes certifican y dictaminan los estados financieros, deben ser contadores públicos debidamente registrados ante la Junta Central de Contadores. Enseguida los artículos 1º, 2º, 3º, y 11 de la Ley 43 de 1990:

Artículo 1o. Del Contador Público. *Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.*

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. *Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas*



actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Artículo 3o. De la inscripción del Contador Público. *La inscripción como Contador Público se acreditará por medio de una tarjeta profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.*

Parágrafo 1o. A partir de la vigencia de la presente ley, para ser inscrito como Contador Público es necesario ser nacional colombiano en ejercicio de los derechos civiles, o extranjeros domiciliado en Colombia con no menos de tres (3) años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción y que reúna los siguientes requisitos:

a) Haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, de acuerdo con las normas reglamentarias de la enseñanza universitaria de la materia, además de acreditar experiencia en actividades relacionadas con la ciencia contable en general no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos.

b) O haber obtenido dicho título de Contador Público o de una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de

títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto. (...)

Parágrafo 3o. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañado del número de su tarjeta profesional.

Artículo 4o. De las sociedades de Contadores Públicos. *Se denominan "Sociedades de Contadores Públicos", a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros Contadores Públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de Contadores Públicos (y su representante legal será un Contador Público, cuando todos los socios tengan tal calidad)*

Artículo 11. *Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros.*

OTRAS ENTIDADES A LAS CUALES DEBE CONSULTAR

En los demás temas deberá realizar la consulta de acuerdo con lo siguiente:

Entidad	Tema	Sitio web
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Estatuto Tributario – Impuesto de renta, aduanas, IVA, retenciones y demás	https://www.dian.gov.co/ (página oficial) https://www.dian.gov.co/normatividad/Paginas/normas.aspx (normatividad tributaria para consultar)
Superintendencia de Sociedades	Régimen societario	https://www.supersociedades.gov.co/SitePages/Inicio.aspx (página oficial) https://www.supersociedades.gov.co/delegatura_insolvencia/Paginas/normatividad_leyes.aspx (normatividad comercial) http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1833376 (Código de Comercio)
Banco de la República	Régimen de cambios internacionales	http://www.banrep.gov.co/ (página oficial) http://www.banrep.gov.co/es/normatividad (normatividad cambiaria)



Cámara de Comercio de Bogotá	Registro Nacional de Turismo (RNT)	https://www.ccb.org.co/Inscripciones-y-renovaciones/Normativa-Registros-Publicos/Normatividad-Registro-Nacional-de-Turismo-RNT (normatividad sobre el registro de turismo)

(...)



Número de empleados – Aplicación NIIF

Concepto	Pregunta
2019-0833	Por medio de la presente me permito dirigir la siguiente inquietud, para que por favor me la resuelvan: En la aseveración "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". En ese orden de ideas, mi pregunta es: ¿Así sea que la remuneración la reciba directamente un Vigilante, de la empresa de Vigilancia, se considerará empleado de la propiedad Horizontal, para efectos de clasificar la Copropiedad, en el grupo 1, 2 o 3?

Respuesta

numeral 3.4 de la Sección 1.1.1.1. Ámbito de Aplicación, del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, establece:

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

En el caso de entidades cuya actividad comprenda la prestación de servicios, el porcentaje de las importaciones se medirá por los costos y gastos al exterior y el de exportaciones por los ingresos. Cuando importen materiales para el desarrollo de su objeto social, el porcentaje de compras se establecerá sumando los costos y gastos causados en el exterior más el valor de las materias primas importadas.

Las adquisiciones y ventas de activos fijos no se incluirán en este cálculo.

El cálculo del número de trabajadores y de los activos totales a que alude el presente numeral se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondientes al año anterior al período de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 1.1.1.3., del presente decreto, o al año inmediatamente anterior al período en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo (...) de que trata este título, en períodos posteriores al período de preparación obligatoria aludido.

El cumplimiento de las condiciones definidas en los numerales 1, 2, y 3.1., 3.2., y 3.3. se evaluará con base en la información existente al cierre del año anterior al período de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 1.1.1.3. del presente decreto, o al año inmediatamente anterior al período en el cual se determine la obligación de aplicar el Marco Técnico Normativo de que trata este título, en períodos posteriores al período de preparación obligatoria aludido.

Para efectos del cálculo del número de trabajadores de que trata el inciso primero del numeral 3, 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. Se excluyen de esta consideración las personas que presten servicios de consultoría y asesoría externa.

Así las cosas, basados en la normatividad antes citada, para el cálculo del 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

Para mayor claridad ver concepto 2016-379 en el cual el CTCP se refirió a este tema. (...).



Obligación de la Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0645	"¿Una empresa SAS, con ingresos operacionales de 2.467.690.301 en el año 2018, está obligado para el año 2019 a tener revisor fiscal? "

RESPUESTA

(...) Con respecto a la inquietud del consultante, para determinar si la entidad tiene la obligación de nombrar un revisor fiscal, la administración deberá considerar lo establecido en las normas legales y reglamentarias que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, por ejemplo, el Decreto 2020 de 2008, el artículo 203 del código de comercio y el artículo 13 de la Ley 43 de 1990. También tendrá en cuenta, si otras normas legales, han establecido la obligatoriedad de la revisoría fiscal.

Decreto 2020 de 2008 (junio 2) por medio del cual se reglamenta el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008

"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.

Artículo 3°. Cuando una Sociedad por Acciones Simplificada no estuviere obligada a tener Revisor Fiscal, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por este podrán serlo por un contador público independiente."

Código de Comercio

"Artículo 203. Deberán tener revisor fiscal:

- 1) Las sociedades por acciones;
- 2) Las sucursales de compañías extranjeras, y
- 3) 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 del veinte por ciento del capital."

Ley 43 de 1990

"Artículo 13. Además de lo exigido por las leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos: (...)

Parágrafo 2o. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos."

En conclusión, les corresponde a los responsables de los estados financieros, esto es la administración de la entidad, determinar si la entidad está obligada a tener revisor fiscal, y además verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la materia. (...)



Obligación de llevar contabilidad

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1173	"Cuando una persona natural con establecimiento de comercio registrado ante la cámara de comercio dentro de su matrícula mercantil tiene registradas actividades consideradas liberales y otras de naturaleza mercantil Pero desde su matrícula ante la cámara de comercio sólo ha desarrollado o ejercido sus actividades liberales ¿estaría obligada a llevar contabilidad?"

RESPUESTA

(...) Mediante concepto 2019-0582 se manifestó lo siguiente:

Obligados a llevar contabilidad

El artículo 19 del Código de Comercio establece las obligaciones de los comerciantes, entre las cuales se encuentra la de llevar contabilidad.

"Artículo 19. Obligaciones de los comerciantes. Es obligación de todo comerciante:

- 1) Matricularse en el registro mercantil;
 - 2) Inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad;
 - 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales
- (...)"

De acuerdo con lo anterior, toda persona catalogada como comerciante, se encuentra obligado a llevar contabilidad.

Personas calificadas como comerciantes

Los artículos 10 y 13 del Código de Comercio establecen las directrices para determinar si una persona es comerciante:

"Artículo 10. Comerciantes - concepto - calidad. 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 13. Presunción de estar ejerciendo el comercio. Para todos los efectos legales se presume que una persona ejerce el comercio en los siguientes casos:

1) Cuando se halle inscrita en el registro mercantil;

2) Cuando tenga establecimiento de comercio abierto, y

3) Cuando se anuncie al público como comerciante por cualquier medio".

- Un comerciante es toda aquella persona que realiza actividades mercantiles, las cuales según el artículo 20 del Código de Comercio corresponden con las siguientes:
- La adquisición de bienes a título oneroso con destino a ser vendidos;
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles;
- El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes;
- La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la garantía inmobiliaria, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;
- La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de estas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;
- El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;
- Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;
- El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;
- La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;
- Las empresas de seguros y la actividad



aseguradora;

- *Las empresas de transporte de personas o de cosas, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;*
- *Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;*
- *Las empresas de depósito de mercancías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;*
- *Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;*
- *Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;*
- *Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;*
- *Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de*

bienes;

- *Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y*

Mediante concepto emitido por parte del CTCP se manifestó lo siguiente:

"En conclusión, si la persona natural desarrolla actividades mercantiles, de acuerdo con el artículo 19 del Código de Comercio, o está obligada por otras disposiciones legales, estaría obligada a llevar contabilidad. Lo requerido en estas normas también aplica para quienes sin estar obligados a observarlas pretendan hacerla valer su información financiera como medio de prueba".

Con relación a la contabilidad de las personas naturales, el CTCP ha dado orientación en los siguientes conceptos:

CONCEPTO	COMENTARIO POR PARTE DEL CTCP
2017-0622	En conclusión, si la persona natural desarrolla actividades mercantiles, de acuerdo con el artículo 19 del Código de Comercio, o está obligada por otras disposiciones legales, estaría obligada a llevar contabilidad. Lo requerido en estas normas también aplica para quienes sin estar obligados a observarlas pretendan hacerla valer su información financiera como medio de prueba.
2016-0344	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). (...)



Obligación de llevar contabilidad oficinas de representación

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0693	<i>"Estimados señores CTCP, el presente correo tiene la finalidad de solicitar amablemente claridad sobre, si por parte de las oficinas de representación existe obligación de llevar contabilidad, ya que estas no tienen la calidad de comerciantes, no perciben ningún tipo de ingreso, pero si están obligadas a practicar retención en la fuente a proveedores".</i>

RESPUESTA

(...) De acuerdo con lo expuesto anteriormente, siempre que la oficina de representación desarrolle actividades mercantiles, de acuerdo con el artículo 19 del Código de Comercio, esté obligada por otras disposiciones legales, o quiera hacer valer como medio de prueba su sistema de información financiera, debería llevar contabilidad de conformidad con las normas legales colombianas.

El Artículo 2º de la ley 1314 de 2009 indica que deberán sujetarse a esta ley

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

Por último, le invitamos a consultar a las autoridades tributarias (DIAN), cambiarias (Banco de la República), y Superintendencia de Sociedades, respecto de la existencia de alguna norma legal en relación con la obligación de llevar registros contables para temas tributarios, cambiarios o legales en el país (...).



Obligación de tener Revisor Fiscal en una PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0619	<i>"Como residente del CONDOMINIO CAMPESTRE (...); solicito información sobre:</i> <i>1- Soporte normativo y el procedimiento a seguir para poder establecer los Estados Financieros del Condominio compuesto por 24 casas.</i> <i>2- Siendo un conjunto conformado por 24 unidades residenciales está obligado a tener revisor fiscal, porque a la fecha no hay.</i> <i>Motivos: toda vez que desde 2017 a la fecha las 3 diferentes administraciones y los 4 contadores del condominio, no han presentado a las respectivas Asambleas Ordinarias los Estados Financieros del Condominio conforme a la Ley."</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la consulta del peticionario, el numeral 5, del artículo 51 la Ley 675 de 2001, establece que dentro de las funciones de la administración está la de llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto.

En línea con lo anterior, respecto de los estados financieros, la responsabilidad por su preparación y presentación son de la administración de la entidad, sin perjuicio de que los contadores públicos también deban cumplir las normas profesionales, legales y reglamentarias que regulan su ejercicio profesional.

El Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, establece los marcos técnicos que deben ser aplicados en Colombia por parte de las entidades obligadas a llevar contabilidad; tratándose de una copropiedad que cumpla con las

condiciones para ser clasificados en el Grupo 3, deberá aplicar los requerimientos de contabilidad simplificada enunciados en el Decreto 2706 de 2012, compilado en el anexo 3 del DUR 2420 de 2015.

De otra parte, el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, establece que 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.

En el caso de los edificios o conjuntos de uso residencial, la figura del Revisor Fiscal será potestativa, y será designado 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. (...)



Obligación de tener Revisor Fiscal en una ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1050	"Solicito a usted informarme en qué condiciones es obligatorio el Revisor Fiscal, somos Fundación sin ánimo de Lucro "

RESPUESTA

(...) el Ministerio del Interior se refirió al tema consultado mediante oficio No. OFI19-34664-OAJ-1400 del 2 de septiembre de 2019:

"4. Conclusiones

Con base en las consideraciones que preceden, la interpretación de esta oficina concluye que:

- Las entidades sin ánimo de lucro por regla general, no requieren de revisor fiscal, salvo norma que así lo disponga o cuando los constituyentes lo manifiesten en los estatutos.
- Las asociaciones o corporaciones y fundaciones o instituciones de utilidad común que tengan su domicilio principal en el Departamento, y que por competencia legal su inspección, vigilancia y control le correspondan a los Gobernadores, deben necesariamente contar con un revisor fiscal, pues el artículo 2.2.1.3.2.(Decreto 1066 de 2015), así lo dispone.
- El revisor fiscal de las fundaciones o instituciones de utilidad común que tengan su domicilio principal en el Departamento y cuya inspección, vigilancia y control correspondan a los Gobernadores, debe ser contador titulado y contar con matrícula profesional.

Conforme lo enunciado de la posibilidad de que una norma especial disponga del requisito de que una entidad sin ánimo de lucro cuente con revisor fiscal, en la Circular Externa No. 002 del 23 de noviembre de 2016 expedida por la Superintendencia de Industria y Comercio — SIC, donde en el numeral 2.2.3.2.1., se indica que las entidades del sector solidario deben contener para su constitución, la designación de un revisor fiscal, salvo en los casos que una norma señale lo contrario. Al respecto, la referida disposición señala lo siguiente:

"2.2.3.2.1. Del, control de legalidad en la inspección de la constitución de las entidades sin ánimo de lucro del sector solidario.

En las entidades del sector solidario, adicional a lo establecido en el numeral 1.11 de la presente Circular, las Cámaras de Comercio se abstendrán de inscribir el documento de constitución cuando:

- Tales documentos no expresen en su totalidad los requisitos formales previstos en el artículo 40 del Decreto 2150 de 1995.
- No haya una designación del revisor fiscal, excepto en los casos en los que exista una norma que establezca lo contrario."

En conclusión, las entidades sin ánimo de lucro, por regla general, no requieren de revisor fiscal, salvo norma especial que así lo disponga o cuando los constituyentes lo manifiesten en los estatutos.

(...) Tratándose de los estados financieros, la administración como responsable de ellos, al certificarlos declara que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros, para ello puede apoyarse, de forma obligatoria o voluntaria, en los servicios profesionales de un contador público, el cual presta servicios de compilación, distintos de aseguramiento, y al suscribirlos da fe pública de las afirmaciones incorporadas en ellos.

El control interno, que es responsabilidad de la administración, la auditoría interna y otros instrumentos de supervisión y vigilancia, como el consejo de administración o la Junta, los comités de vigilancia, los oficiales de cumplimiento, también son instrumentos de aseguramiento interno que incrementan la confianza de los usuarios en los informes financiero; por último el revisor fiscal, quien es parte del aseguramiento externo, (...).



(...) para las entidades sin ánimo de lucro es de fundamental importancia establecer cuáles son los instrumentos, internos y externos, que aumentan la confianza de los terceros en sus reportes financieros y en otra

información relacionada, ello dependerá de los requerimientos legales, de lo establecido en los estatutos, o de las decisiones tomadas por la asamblea y los encargados del gobierno de la entidad. (...)



Obligación de tener revisor fiscal por nivel de ingresos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0698	"De acuerdo a lo establecido el parágrafo 2 artículo 13 de la ley 43 de 1990. <i>"Parágrafo 2o. 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".</i> <i>Con base en lo anterior, solicito la aclaración de la siguiente pregunta:</i> <i>¿La base para determinar el valor de los activos o ingresos son las bases fiscales (Declaración de renta) o son bases contables (Estado de situación financiera)? "</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del peticionario, este consejo se pronunció sobre la obligatoriedad de tener revisor fiscal, considerando los niveles de activos e ingresos, en el concepto 2018-366, del 12 de junio de 2018, (...).

En síntesis, para definir la obligatoriedad de tener revisor fiscal sobre la base del nivel de activos o ingresos, lo primero que debe establecerse es el marco de información financiera en el que fue clasificada la entidad, para así poder establecer el valor total de los activos e ingresos de la misma.

La determinación del importe de los activos brutos e ingresos se fundamentará en lo establecido en el Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

Para verificar la obligatoriedad de tener revisor fiscal para un periodo 20X1, el consultante debe revisar la información contable correspondiente a ingresos y activos con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior y de superar cualquiera de los topes enunciados en la normatividad antes citada, deberá cumplir con el requisito de tener Revisor Fiscal a partir del primero de enero del año 20X1.

Debido que la información tributaria puede diferir, en algunos casos, de la información financiera; para el caso de observar los topes de ingresos y activos para tener revisor fiscal, deberá observarse la información financiera (contable), y no la información tributaria (...).



Obligaciones por pagar

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-280	Definición de obligación pendiente de pago. Si está contemplado que una factura pendiente por pagar forme parte de la obligación pendiente de pago.

RESPUESTA

(...) Antes de contestar su pregunta es importante señalar que una entidad o una persona natural obligada a llevar contabilidad en Colombia, debe observar la siguiente normatividad relacionada con la elaboración y emisión de información financiera:

Normas de Información Financiera (NIF). Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios. Organismo emisor: Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Industria y Turismo, fundamentados en propuestas presentadas por parte de el CTCP.	Personas naturales y asimiladas, y jurídicas y asimiladas, obligadas a llevar contabilidad y que no se encuentran sujetas al ambito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.	Marco Técnico Normativo para para los preparadores de Información Financiera del Grupo 1 (NIIF). Marco Técnico Normativo para para los preparadores de Información Financiera del Grupo 2 (NIIF pra las PYMES). Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas (Grupo 3). Normas de Información Financiera para Entidades que no cumplen con la Hipotesis de Negocio en Marcha.
Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 emitida por la Contaduría General de la Nación (modificada por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018) Organismo emisor: Contaduría General de la Nación	El RCP debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores; por las entidades u órganos autónomos e independientes; por los Fondos con personería jurídica; por las Sociedades de Economía Mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social; por los patrimonios autónomos cuya constitución se origine por una disposición legal; por los resguardos y territorios indígenas; por las empresas oficiales.	Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Marco Normativo para Entidades de Gobierno Marco Normativo para Entidades en Liquidación



De acuerdo con lo anterior debemos anotar que las inquietudes sobre las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación deben ser remitidas a esta entidad, por cuanto las orientaciones del CTCP solo son aplicables en entidades que apliquen los marcos técnicos del sector privado, esto es respecto de lo requerido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

A continuación, incluimos algunos comentarios sobre el tema de su consulta, considerando lo establecido en el anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, esto es, el marco técnico de las entidades del sector privado clasificadas en el Grupo 2.

Una obligación pendiente de pago, reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera de la entidad, siempre que cumpla con la definición de pasivo, y las características para su reconocimiento, descritas en los párrafos 2.15 y 2.39 de la Sección 2 de las NIIF para las PYMES¹⁸⁹:

"2.15 La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera. Estos se definen como sigue:

*(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

Pasivos

2.39 Una entidad reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando:

*(a) **la entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado;***

*(b) **es probable que se requerirá a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos;** y*

(c) el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable". (Negrilla añadida)

Toda partida que cumpla la definición de pasivo deberá incluirse como tal en el estado de situación financiera, lo anterior puede incluir servicios prestados a la entidad no facturados formalmente por parte del proveedor, servicios prestados por terceros debidamente facturados, entre otros.

Si una entidad mantiene una factura pendiente de pago, y esta cumple los criterios de reconocimiento establecidos en el marco técnico, esta se clasifica como un pasivo siempre que la transacción corresponda a un bien recibido o a un servicio prestado, y se puede considerar como una obligación pendiente de pago (...).

¹⁸⁹Las NIIF para las PYMES se encuentran incorporadas en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones. (...)



Obligaciones y responsabilidades del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0566	"(...) La presente es con fin me orienten sobre la siguiente inquietud, a fin de no incurrir en omisiones por parte de la profesión como contador en el cargo de revisor fiscal. Mi inquietud es si en mi calidad de revisor fiscal de una cooperativa, es mi obligación pronunciarme frente a una decisión del consejo de administración de una cooperativa, sobre la renovación de un contrato con la asesora jurídica de la entidad. Abogada que ha sido suspendida del ejercicio de su profesión; haciendo la claridad que dicho organismo renovó su contrato no con la asesora como persona natural sino con una entidad (persona jurídica) que dicha ex abogada ostenta su representación legal. (...)”

RESPUESTA

(...) Basado en los términos de la consulta, el revisor fiscal podría pronunciarse acerca de las situaciones descritas en la consulta, dado el caso que dentro de su alcance de revisoría fiscal emitiese una opinión acerca del procedimiento de contratación de la cooperativa y los mecanismos de control interno en dicha actividad, establecidos por parte de la administración.

Es importante para el revisor fiscal asegurar que el enfoque de sus comunicaciones no vaya en contra de sus funciones establecidas en la ley (Véase Artículo 207 C. Co), por lo cual se materializaría una coadministración por parte de este profesional, lo cual va en contra de los lineamientos establecidos en el código de ética para profesionales de la contaduría pública, compilado en el Anexo 4 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los decretos 2496 de 2015, 2131, 2132 de 2016 y 2170 de 2017.

Adicionalmente, invitamos a la peticionaria a revisar el contenido de los numerales 100.12 al 100.16 del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, compilado en el Anexo No. 4 del D.U.R. 2420 de 2015, los cuales enuncian:

"Amenazas y salvaguardas

100.12 Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete, el cumplimiento por

el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales. Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

(a) Amenaza de interés propio – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.

(b) Amenaza de autorrevisión – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un servicio actuales.

(c) Amenaza de abogacía – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.

(d) Amenaza de familiaridad – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus



intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y (e) Amenaza de intimidación – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

Las Partes B y C del presente Código explican el modo en que se pueden originar esos tipos de amenazas para los profesionales de la contabilidad en ejercicio y para los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente. Es posible que los profesionales de la contabilidad en ejercicio encuentren que la parte C es relevante para sus circunstancias particulares.

100.13 Las salvaguardas son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Se pueden dividir en dos grandes categorías:

(a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y

(b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

100.14 Las salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales o reglamentarias incluyen:

- Requerimientos de formación teórica y práctica y de experiencia para el acceso a la profesión.*
- Requerimientos de formación profesional continuada.*
- Normativa relativa al gobierno corporativo.*

• Normas profesionales.

• Seguimiento por un organismo profesional o por el regulador y procedimientos disciplinarios.

• Revisión externa, realizada por un tercero legalmente habilitado, de los informes, declaraciones, comunicaciones o de la información producida por un profesional de la contabilidad.

100.15 En las Partes B y C del presente Código se comentan las salvaguardas en el entorno de trabajo en el caso de los profesionales de la contabilidad en ejercicio y en el caso de los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente.

100.16 Determinadas salvaguardas pueden incrementar la probabilidad de identificar o de desalentar un comportamiento poco ético. Dichas salvaguardas, que pueden ser instituidas por los organismos profesionales, por las disposiciones legales y reglamentarias o por las entidades o empresas que dan empleo, incluyen:

- Sistemas de reclamaciones efectivos y bien publicitados, gestionados por las entidades o empresas que dan empleo, por los organismos profesionales o por el regulador, que permiten que los trabajadores, las empresas y el público en general puedan llamar la atención sobre un comportamiento no profesional o poco ético.*
- La imposición explícita del deber de informar sobre los incumplimientos de los requerimientos de ética." (...)*



Obligatoriedad -Revisoría Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0989	<i>"Las normas comerciales expresan (sic) que estarán obligados a tener revisor fiscal 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 (5.000) salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos.</i> <i>Teniendo en cuenta lo anterior, los conceptos del CTCP donde se expresa que el mandatario debe incorporar a su contabilidad las operaciones producto del mandato y luego certificarlas; surge la duda si para efectos del cálculo de los 5.000 SMLMV y los 3.000 SMLMV, debo tener en cuenta los ingresos y activos que son propios del mandante y que se los voy a certificar."</i>

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, el párrafo 2º del artículo 13 de la ley 43 de 1990, establece:

"Párrafo 2o. 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".

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 2019	3.906.210.000	2.343.726.000

Basado en los términos de la consulta, para efectos de validar la obligatoriedad de tener revisor fiscal, se deben revisar los totales de activos y/o ingresos en los estados financieros, lo cual implica que en dichos totales se encuentran incorporadas todas las transacciones desarrolladas por la sociedad.

Ahora bien, en el caso del cálculo del total de

los ingresos, corresponden a los ingresos de la Entidad, esto es todos los ingresos de actividades ordinarias, en el caso de un mandato, la Entidad debe evaluar si actúa como principal o como agente.

Para un mayor entendimiento de los términos respecto al principal y el agente, citaremos los párrafos B34 al B38 de la NIIF 15 -



Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, los cuales establecen:

"Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente"

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la

contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

(a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;

(b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;

(c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;

(d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y

(e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio comprometido con cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente)."

Por lo anteriormente mencionado, en caso de actuar como principal, la entidad reconocerá todos los ingresos, incluido los ingresos procedentes del contrato de mandato; en caso de actuar como agente, los ingresos provenientes del contrato del mandato será un pasivo (...).



Oportunidad en la elección del revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0327	"Mi consulta es que en la copropiedad donde resido, en el Reglamento de Propiedad Horizontal quedó establecido que el uso del mismo sería mixto, en razón a 2 locales comerciales que se construirían en el primer piso. La Constructora realizó la entrega de la administración en abril de 2018 y hasta la fecha. Así mismo, realizaron la entrega del local comercial en enero de 2019, y hasta febrero de 2019 comenzó a funcionar un local comercial. Hasta la fecha, no se ha realizado el nombramiento del Revisor Fiscal. La pregunta es: ¿A partir de qué fecha estaba la Copropiedad obligada para nombrar el Revisor Fiscal, es decir, desde el momento en que se protocolizó el Reglamento de Propiedad Horizontal, o a partir de este año, que se realizó la entrega de uno de los locales comerciales? Y en caso de que el nombramiento del Revisor Fiscal tuviese que haberse realizado desde la protocolización del Reglamento de Propiedad Horizontal, sin que ello se haya hecho, ¿cuáles son las consecuencias jurídicas, o sanciones administrativas o pecuniarias por no haberse realizado?"

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del consultante, los artículos 56 y 57 de la Ley 675 de 2001 establecen quiénes deben tener revisor fiscal y cuáles son las funciones del mismo, así:

"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 en 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."

Ahora bien, la administración como responsable de los estados financieros, y fundamentada en los hechos y circunstancias, en los estatutos de la copropiedad y otros documentos de índole legal, deberá hacer los juicios necesarios para establecer la fecha a partir de la cual la copropiedad es considerada de uso comercial o mixto, fecha a partir de la cual deberá cumplirse el requerimiento de nombrar un revisor fiscal.



Debido a que las respuestas del CTCP son generales, no es posible para el CTCP determinar esta fecha, por lo que la decisión que tome la administración debería fundamentarse en el análisis de las normas legales y reglamentarias, y en lo incorporado en los estatutos de la copropiedad. Como se

mencionó anteriormente, la Ley 675 de 2001 instruye la obligación de tener revisor fiscal por parte de las copropiedades de uso comercial o mixto, obligación que no se extiende a las copropiedades de uso residencial. (...)



Órganos decisorios en una copropiedad

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1182	<i>"De acuerdo a mi profesión, soy conocedora que se encuentran gravados los ingresos percibidos y sobre ellos se debe tributar, de igual forma sé que una Propiedad Horizontal de carácter residencial en función de la ley 675 de 2001 se encuentra eximida de la contribución de impuestos, no obstante para dar claridad al Consejo de Administración agradezco su concepto informándome: si, una Propiedad Horizontal de carácter residencial tiene en sus cuentas bancarias la suma de \$70.000.000 y siendo esta de carácter sin ánimo de lucro al no gastar este dinero en la copropiedad antes del 31 de diciembre de 2019 deberá pagar impuestos por dicho saldo en bancos. De otra parte se tiene planeado hacer una inversión para la climatización de la piscina, con un costos aproximados de 60 millones de pesos, sin embargo y según lo establecido por la Asamblea, se definió que el Consejo de Administración puede tomar decisiones sin aprobación de la Asamblea hasta por 10 SMMLV, no obstante el proyecto de climatización excede dicho valor, como el saldo en bancos proviene de recuperación de cartera de años anteriores ¿Es necesario realizar aprobación de reinversión de excedentes en una asamblea o puede el Consejo de Administración y la Administración tomar la decisión de hacer el proyecto de climatización de la piscina sin aprobación del máximo órgano?, ¿De hacerlo sin aprobación de la Asamblea podría esto tener implicaciones legales o considerarse detrimento patrimonial ya que existen otras prioridades como la pavimentación de las vías internas de la copropiedad?"</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del peticionario, sea lo primero advertir que el CTCP no es competente para pronunciarse si una entidad debe o no pagar impuestos por los saldos que mantiene en la cuenta de bancos, por lo que le recomendamos dirigir su petición directamente al a UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

De otra parte, debemos anotar que el CTCP no tiene como función la de resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular, por ello nuestros conceptos se circunscriben a dar orientación general sobre la aplicación de los marcos técnicos de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, por lo que los aspectos relacionados con los entes decisorios en una copropiedad, deberán ser consultados directamente a la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control de las copropiedades, la cual entendemos que es la Alcaldía Local, Municipal o Distrital de la ciudad en la que se

encuentre ubicada la unidad residencial (Ver art. 8° de la Ley 675 de 2001).

No obstante, le recomendamos revisar el contenido de la Ley 675 de 2001, en donde se establecen las funciones de la Asamblea General de Propietarios y del Consejo de Administración de una copropiedad; un extracto de ella es la siguiente:

"Artículo 36. Órganos de dirección y administración. La dirección y administración de la persona jurídica corresponde a la asamblea general de propietarios, al consejo de administración, si lo hubiere, y al administrador de edificio o conjunto."

Artículo 37. Integración y alcance de sus decisiones. La asamblea general la constituirán los propietarios de bienes privados, o sus representantes o delegados, reunidos con el quórum y las condiciones previstas en esta ley y en el reglamento de propiedad horizontal.



Todos los propietarios de bienes privados que integran el edificio o conjunto tendrán derecho a participar en sus deliberaciones y a votar en ella. El voto de cada propietario equivaldrá al porcentaje del coeficiente de copropiedad del respectivo bien privado.

1. Las decisiones adoptadas de acuerdo con las normas legales y reglamentarias, son de obligatorio cumplimiento para todos los propietarios, inclusive para los ausentes o disidentes, para el administrador y demás órganos, y en lo pertinente para los usuarios y ocupantes del edificio o conjunto. Resaltado propio.

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. Resaltado propio.

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. Resaltado propio

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.

6. Aprobar las reformas al reglamento de propiedad horizontal. Resaltado propio.

7. Decidir la desafectación de bienes comunes no esenciales, y autorizar su venta o división, cuando fuere el caso, y decidir, en caso de duda, sobre el carácter esencial o no de un bien común.

8. Decidir la reconstrucción del edificio o conjunto, de conformidad con lo previsto en la presente ley.

11. Otorgar autorización al administrador para realizar cualquier

erogación con cargo al Fondo de Imprevistos de que trata la presente ley.

Resaltado propio.

12. Las demás funciones fijadas en esta ley, en los decretos reglamentarios de la misma, y en el reglamento de propiedad horizontal.

Parágrafo. La asamblea general podrá delegar en el Consejo de Administración, cuando exista, las funciones indicadas en el numeral 3 del presente artículo.

Del Consejo de Administración

Artículo 53. Obligatoriedad. Los edificios o conjuntos de uso comercial o mixto, integrados por más de treinta (30) bienes privados excluyendo parqueaderos o depósitos, tendrán un consejo de administración, integrado por un número impar de tres (3) o más propietarios de las unidades privadas respectivas, o sus delegados. En aquellos que tengan un número igual o inferior a treinta (30) bienes privados, excluyendo parqueaderos y depósitos, será potestativo consagrar tal organismo en los reglamentos de propiedad horizontal.

Para edificios o conjuntos de uso residencial, integrados por más de treinta (30) bienes privados excluyendo parqueaderos o depósitos, será potestativo consagrar tal organismo en los reglamentos de propiedad horizontal.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0675_2001_pr001.html

Artículo 55. Funciones. Al consejo de administración le corresponderá tomar las determinaciones necesarias en orden a que la persona jurídica cumpla sus fines, de acuerdo con lo previsto en el reglamento de propiedad horizontal." Resaltado propio

De acuerdo con lo anterior, le corresponde a la Asamblea General de Propietarios crear y modificar el reglamento de propiedad horizontal, donde se debe dejar evidencia de los límites y autorizaciones que se le dan al Consejo de Administración, sobre las diferentes actuaciones de este último. (...)



Orientación para una auditoría en una copropiedad

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1114	Por medio de la presente desearía solicitar orientación que debo hacer como miembro del consejo de administración sobre actos que he venido denunciando desde el año 2015 ante la asamblea general pero no he logrado una auditoría contable para mi conjunto residencial. Mi consulta es la siguiente: si unos procedimientos efectuados por la contadores y administradores del conjunto residencial donde soy propietaria y los estados financieros no reflejan el estado real del conjunto, llevando esto a asambleas extraordinarias par a cuotas extras, la administración se aumentó 2 veces en un mismo año. Y aun si nuestro patrimonio se está deteriorando por malos manejos del presupuesto y además causando muchos problemas de convivencia. En los Estados financieros actuales aparece un patrimonio que no existe en moneda real tal como excedentes acumulados por valor de \$65.763.385 un aporte cuota extra financiera por \$39.485.000 (año 2016) que ya se recogió y se pagó, nunca se llevó a un pasivo no sé cómo se elaboraron las partidas. Un miembro del consejo contador de profesión y ha estado en varios consejos y se niega a las auditorias en el conjunto, nos propuso en la última reunión de consejo que diéramos esos dineros de baja, a lo que me he opuesto, los contadores actuales dicen que ellos lo pueden hacer. Yo insistí y sigo en mi postura que es la Asamblea General la que tiene la facultad para dar de baja una suma tan grande y además se debe explicar porque esto está en el papel y no existe contadora por 7 años: (...) En mi caso los estados financieros que ella suministra son confusos ya que globaliza todas las cuentas. Le solicitado que nos facilite la lectura de los EF. (...) Para mí es claro que debido al poco conocimiento contable de los miembros del consejo suceden estas cosas y nos vemos en desventaja. Por lo tanto, solicito a ustedes información y orientación al respeto; estoy dispuesta a pagar honorarios si es el caso y donde se pueden denunciar a los administradores que incurren en estas prácticas.(...)

RESPUESTA

(...) le corresponde al Consejo de administración el nombramiento del administrador de la copropiedad, además de tomar las determinaciones necesarias en orden a que la persona jurídica cumpla sus fines, de acuerdo con lo previsto en el reglamento de la propiedad horizontal.

Al Representante Legal le corresponde, la función de certificar los estados financieros (Ver Art. 37 de la Ley 222 de 1995), lo cual consiste en una declaración que indica que la

administración ha verificado las afirmaciones implícitas y explícitas, contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros. Al respecto el Art. 57 del Decreto 2649 de 1993 indica:

"Art.57. Verificación de las afirmaciones. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las



afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos. Derechos y obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados.”
(Subrayado nuestro)

Además de lo anterior, si la copropiedad está obligada a tener contador, o se decide su contratación de forma voluntaria, este profesional también certifica los estados financieros, y para ello está obligado a cumplir los requerimientos de la Ley 43 de 1990, las normas profesionales y otras normas legales y reglamentarias.

En conclusión, si después de que la administración ha certificado los estados financieros, y de que el contador público, que ha participado en su preparación y presentación, los certifique, si el estado financiero presenta incorrecciones materiales en las transacciones, saldos, o en los requerimientos de presentación y revelación, conforme a un marco de información financiera, le correspondería en primera instancia al consejo de administración tomar las medidas necesarias, conforme a los requerimientos de la Ley 675 de 2001, para que dichos estados financieros sean ajustados y cumplan los requerimientos del marco de información financiera. Si se identifican irregularidades en la información financiera por parte del Consejo, este órgano de la administración podría requerir al representante legal, que ha sido nombrado por este, que revise tales informes, para que ellos cumplan los requerimientos técnicos; el consejo también podría considerar la contratación de un contador independiente,

para que en un encargo de auditoría, revisión u otro trabajo de aseguramiento, emita una opinión sobre los estados financieros y el presupuesto.

Respecto de sus inquietudes sobre componentes del estado financiero, el consejo deberá tener en cuenta que el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las transacciones y otros eventos o sucesos que afectan los informes financieros de la copropiedad, debe efectuarse con base en un marco de información financiera, esto es cualquiera de los incluidos en el Decreto Único Reglamentario – DUR 2420 de 2015.

La Orientación Técnica No. 15, copropiedades de uso residencial o mixto, emitida por este consejo, contiene directrices contables que deben aplicar las copropiedades (...).

En lo que concierne a la determinación de la baja en cuenta de un elemento de los estados financieros, tal decisión se tomará a partir de lo establecido en el marco de información financiera aplicado. En relación con la aprobación de las políticas contables, no se espera que ellas sean aprobadas por la asamblea general, por cuanto para ello este organismo delega esta función en el administrador o en otros cuerpos de gobierno de la entidad (como lo es el Consejo de Administración); ello no significa que al emitir los estados financieros, en las notas, no se incluya un resumen de las políticas significativas aplicadas por la copropiedad, las cuales son útiles para que los usuarios puedan comprender la información que se presenta en los estados financieros que se ponen a disposición de los copropietarios.

Con relación a la forma como deben ser contabilizadas las cuotas extraordinarias, este consejo ha indicado en otros conceptos, que dichas cuotas no se registran contra el patrimonio; cuando estas cuotas son exigibles se registra la cuenta por cobrar y un ingreso condicionado (ingreso diferido), el cual se amortiza contra el resultado cuando se cumplan las condiciones establecidas para su uso. Si las cuotas son extraordinarias se establecen para cubrir déficit de períodos anteriores, ellas se reconocen directamente contra el estado de resultados.

Para los estados financieros que se ponen a disposición del consejo de administración y de los copropietarios, estos deben cumplir los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de



información financiera aplicado por la copropiedad; si ellos son suscritos por el representante legal y el contador, su firma da a entender que todas las afirmaciones implícitas y explícitas, contenidas en ellos han sido cumplidas. En el caso que usted expone, en el que se indica que los estados financieros son confusos y poco útiles, podría existir una oportunidad para revisar las declaraciones realizadas por el Representante Legal y el Contador, lo cual podría lograrse contratando un servicio de auditoría o de revisión de tales estados.

Conforme a la autoridad a la cual pueden elevarse denuncias por incumplimiento de normas legales, profesionales o reglamentarias de los contadores públicos, ellas pueden ser realizadas ante la Junta Central de contadores, autoridad disciplinaria de la profesión contable en Colombia. Por ello, si se considera que ha existido un incumplimiento de las normas profesionales, legales y reglamentarias, por parte de un contador público, en su calidad de contador de la copropiedad o revisor fiscal, usted podría informar a la Junta Central de Contadores (JCC) del incumplimiento de sus obligaciones, en los términos de la Resolución 667 de 2017, de la JCC, que reglamenta el procedimiento sancionatorio seguido por el tribunal disciplinario de esta autoridad de vigilancia.

Finalmente, el artículo 38 de la Ley 675 de 2001 estipula que dentro de las funciones del máximo órgano social de la copropiedad, que es la asamblea de copropietarios, se

encuentra la de aprobar o improbar los estados financieros y el presupuesto de la copropiedad, por lo que dada la relevancia de los temas planteados, en la reunión que se adelante para la aprobación de los estados financieros y del presupuesto, se podría plantear las situaciones que considera anómalas y así proponer que la asamblea apruebe la realización de un encargo de auditoría, revisión u otros trabajos de aseguramiento independiente, sobre los estados financieros y el presupuesto. Al respecto la ley 675 indica:

"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."(Subrayado nuestro)

Por lo anterior, lo adecuado o inadecuado en la aplicación de los marcos de información financiera, se debe juzgar con fundamento en los marcos técnicos vigentes en la fecha de presentación de los estados financieros, los cuales se prepararán considerando las políticas contables definidas por la administración de la copropiedad. (...)



Orientación técnica Decreto 2101 de 2016

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-277	Por medio del presente me permito consultar si a la fecha se ha emitido un documento de orientación técnica en referencia al Decreto 2101 de 2016, en especial respecto a la presentación de estados financieros y sus correspondientes revelaciones.

RESPUESTA

(...) No, a la fecha de respuesta de esta consulta, el CTCP no ha emitido ninguna orientación respecto del Decreto 2101 del 2016 que adicionó el anexo 5° del Decreto 2420 de 2015, estableciendo el "Marco Técnico Normativo de Información Financiera para Entidades que No Cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha", sin embargo, mediante concepto 2019-035 se mencionó lo siguiente:

"¿Qué tratamiento se le da a las cuentas de resultado, es decir para esta compañía se establece una utilidad del ejercicio a septiembre de 2018 y se inician nuevamente las cuentas de resultado con el nuevo marco contable?"

A partir de la fecha inicial de liquidación, los ingresos, gastos y costos que se generen se presentarán en el estado de cambios en los activos netos y en el estado de operaciones de la entidad en liquidación como ingresos, gastos y costos (anexo 5°, párrafos 38 y 39 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios).

Un ejemplo del Estado de operaciones de la entidad en liquidación se presenta a continuación¹⁹⁰:

Entidad XXX en liquidación
Estado de los activos netos en liquidación
Períodos terminados en 31 de marzo y en 15 de febrero de 2014
(Miles de pesos colombianos (\$))

	Notas	31 de marzo de 2014	15 de febrero de 2014
Activos			
Efectivo y equivalentes de efectivo	X	\$40.259	\$30.444
Cuentas por cobrar a clientes	X	255	156
Inversiones en instrumentos de patrimonio	X	3.673	4.373
Propiedades, planta y equipo (neto)	X	25.020	38.520
Otras cuentas por cobrar	X	1.562	1.562
Otros activos	X	204	186
Saldo a favor impuesto de renta	X	165	165
Total activos		71.138	75.406
Pasivos			
Cuentas por pagar	X	4.300	5.400
Impuesto de renta por pagar	X	4.170	2.000
Otras cuentas por pagar	X	4.317	6.317
Total pasivos		10.517	13.717
Activos netos en liquidación		\$60.621	\$61.689
Número de acciones en circulación		1.000	1.000
Activos netos en liquidación por acción		\$60.6	\$61.7

¹⁹⁰ Ejemplo tomado y adaptado del Documento de Discusión Pública elaborado por el CTCP denominado "Propuesta de Norma de Información

Financiera para Entidades en Liquidación", de fecha 23 de septiembre de 2014.



Ver notas a los estados financieros

Entidad XXX en liquidación
Estado de cambios en los activos netos en liquidación
Período comprendido entre el 15 de febrero y el 31 de marzo de 2014
(Miles de pesos colombianos (\$))

	<u>Notas</u>	
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS, 31 de diciembre de 2013:		\$69.127
base de empresa en marcha		
Resultado integral del período comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero de 2014 (base de empresa en marcha)	X	(2.125)
ATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS, 14 de febrero de 2014:		67.002
base de empresa en marcha		
Ajuste por la adopción de la base contable de liquidación: Ajuste de activos y pasivos y causación de costos, gastos e ingresos de la liquidación	X	(5.313)
ACTIVOS NETOS EN LIQUIDACIÓN, 15 de febrero de 2014		61.689
Pérdida neta del período		(1.068)
ACTIVOS NETOS EN LIQUIDACIÓN, 31 de marzo de 2014		\$60.621

Ver notas a los estados financieros

Entidad XXX en liquidación
Estado de operaciones de la entidad en liquidación
Período comprendido entre el 15 de febrero y el 31 de marzo de 2014
(Miles de pesos colombianos (\$))

	<u>Notas</u>	
INGRESOS		
Ingresos financieros	X	\$99
Otros ingresos	X	18
Ganancias en la venta de propiedades	X	985
Total ingresos		1.102
GASTOS		
Estimación del impuesto a las ganancias	X	2.170
Total Gastos		2.170
PÉRDIDA NETA DEL PERÍODO		\$1.068
Pérdida por acción, cuota o parte de interés social		\$1.07

Ver notas a los estados financieros



Parqueaderos en una PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0992	"Nos dirigimos a ustedes con el fin de solicitar su concepto referente al manejo de los parqueaderos públicos en propiedad horizontal. Por asamblea general de propietarios se autorizó el cobro del parqueadero de visitantes, sin embargo, este parqueadero es un área común, por lo tanto, no tiene escritura pública y así mismo se generan ingresos por alquiler de salones y salas de juntas las cuales no tienen escritura, debido a que son bienes comunes de la copropiedad. Queremos saber si bajo las normas NIF estos bienes comunes deben estar registrados dentro del balance como un activo de la propiedad horizontal, por estar recibiendo ingresos sobre estos bienes comunes, o no se deben considerar teniendo en cuenta que no tienen escritura pública y son bienes que en ningún momento van a ser desafectados de la copropiedad."

RESPUESTA

(...) Respecto de los bienes comunes esenciales, mediante documento de orientación técnica No 15, el CTCP manifestó lo siguiente:

"Bienes comunes"

En las copropiedades concurren un conjunto de bienes privados o de dominio particular, de uso común, esenciales o no esenciales, o de dominio de la copropiedad, desafectados o adquiridos por la copropiedad.

Los bienes privados o de dominio particular o de uso común, no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad, por cuanto no tienen el carácter de recursos disponibles para ella, dado que la titularidad del dominio y el uso particular de que son objeto, están en cabeza de cada uno de los copropietarios, más allá de que la copropiedad, a nombre de estos, tenga la responsabilidad por su preservación, mantenimiento y control".

Explotación de bienes comunes

De acuerdo con el parágrafo 2 del art.19 de la Ley 675 de 2001, los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de

dominio de estos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales.

Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la Asamblea General. Algunos ejemplos de ingresos y gastos derivados de la explotación de los bienes comunes son: el arrendamiento de parqueaderos, terrazas o de otros espacios de la copropiedad, y otros cobros por la utilización de bienes comunes. En estos casos, la copropiedad debe reconocer en su estado de resultados los ingresos y gastos que resultan de la explotación autorizada de los bienes comunes, con débito a la cuenta por cobrar, o crédito a la cuenta por pagar correspondiente. En estos casos, la entidad deberá presentar en notas a los estados financieros el resumen de los ingresos y gastos derivados de la explotación de los bienes, e inclusive podrán generarse fondos con destinación específica, cuando existan restricciones, aprobadas por la Asamblea o el Consejo de la copropiedad, para la utilización de estos fondos.



El hecho que haya explotación económica de bienes comunes no significa que estos bienes deban ser incorporados en los activos de la copropiedad, ya que, si no existe o está un curso un proceso de desafectación, estas partidas forman parte integral de los bienes de los copropietarios, y estos no deben ser incorporados en los informes financieros de la copropiedad." (...).



Pasivo por arrendamientos (NIIF 16)

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1060	"Asunto: Solicitud concepto pagos variables en cálculo de pasivo por arrendamiento. La presente tiene como fin elevar consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública conforme la siguiente información: Antecedentes La compañía suscribió un contrato de arrendamiento con las siguientes condiciones: 1. Activo subyacente: Maquinaria 2. Plazo del contrato: 10 años 3. Cantidad de equipos: 80 4. Valor del equipo: 60.000 UM, este valor no es considerado de bajo valor según las políticas de la compañía. 5. Valor del canon mensual: 500 UM por maquina 6. Forma de pago: se pagará la suma que resulte de multiplicar el valor diario de cada máquina con base en 30 días ($500/30 = 16,67$), por los días de funcionamiento en el mes. El arrendamiento fue contabilizado como un arrendamiento financiero, bajo el marco de la NIC 17. La compañía ha observado durante lo corrido del contrato que los equipos generalmente tienen un funcionamiento del 100%; por lo cual los cobros, si bien no han sido iguales por la cantidad de días de cada mes, si se han hecho de manera regular y completa, por ejemplo: Enero ($500/30 = 16,67 * 31$) = 516,67 febrero ($500/30 = 16,67 * 28$) = 466,67 marzo ($500/30 = 16,67 * 31$) = 516,67 abril ($500/30 = 16,67 * 30$) = 500,00 Según el análisis de la compañía, el contrato cumple con las condiciones para ser registrado bajo la NIIF 16. Consulta Debido a que la norma de arrendamiento no contempla, en la medición inicial del pasivo por arrendamiento, pagos variables vinculados al uso del subyacente; surgen las siguientes inquietudes: 1. ¿Con que valor (canon) se debe realizar el cálculo del pasivo por arrendamiento, en el caso de contratos suscritos con anterioridad a la NIIF 16? Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien existe un canon de referencia, el cobro se realiza por los días de funcionamiento del subyacente. 2. ¿Con qué valor (canon) se debe realizar el cálculo del pasivo por arrendamiento, en el caso de nuevos contratos? Lo anterior teniendo



CONCEPTO	PREGUNTA
	en cuenta que, si bien existe un canon de referencia, el cobro se realiza por los días de funcionamiento del subyacente. 3. Puesto que la NIC 17 no hacía referencia a pagos variables vinculados al uso, pero la NIIF 16 sí lo hace, y para la transición se especifica que el valor del nuevo pasivo por arrendamiento es el saldo de cierre bajo la anterior norma, ¿se debe hacer algún ajuste al pasivo por dicho concepto, después de la fecha de aplicación inicial?

RESPUESTA

(...) 1. ¿Con que valor (canon) se debe realizar el cálculo del pasivo por arrendamiento, en el caso de contratos suscritos con anterioridad a la NIIF 16? Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien existe un canon de referencia, el cobro se realiza por los días de funcionamiento del subyacente.

El pasivo por arrendamiento bajo NIIF 16 se mide por el valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha (NIIF 16.26), para el caso planteado por el consultante, el valor a pagar por arrendamiento mensual contiene una variabilidad en su importe sujeto a los días del mes (28, 30 o 31 días). En este caso se considera una modificación en los flujos de efectivo donde se medirá nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones (NIIF 16.36 literal c, NIIF 16.39). Al volver a medir los flujos de efectivo deberá considerarse el valor presente (descontado) de los importes más realistas en que incurrirá la entidad (ver párrafo B42 de NIIF 16) teniendo en cuenta la proyección de pagos de acuerdo con los días que serán cobrados a la entidad, usando la tasa de descuento

originalmente utilizada (a menos que se trate de un cambio en el plazo del contrato de arrendamiento, o un cambio en la opción para comprar el activo, ver NIIF 16.40 y NIIF 16.43).

2. ¿Con qué valor (canon) se debe realizar el cálculo del pasivo por arrendamiento, en el caso de nuevos contratos? Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien existe un canon de referencia, el cobro se realiza por los días de funcionamiento del subyacente.

La entidad deberá estimar los flujos de efectivo futuros, en la cual se contempla la expectativa más realista de pagos que deberá realizar durante el periodo del arrendamiento.

Por ejemplo, una entidad actúa como arrendatario en un contrato de arrendamiento de una maquinaria con plazo a diez años, donde los cobros por arrendamiento corresponden a pagos anuales al final del periodo¹⁹¹, consistentes en \$15 por cada día arrendado efectivamente, la entidad estima en el primer año el siguiente flujo de efectivo:

Periodo	Flujo estimado	Interés	Saldo	Días estimados
			28.272	
Año 1	4.500	3.110	26.882	300
Año 2	4.200	2.957	25.639	280
Año 3	4.800	2.820	23.659	320
Año 4	5.400	2.603	20.862	360
Año 5	5.175	2.295	17.982	345
Año 6	4.500	1.978	15.460	300
Año 7	5.250	1.701	11.910	350

¹⁹¹ El ejemplo se hace anual, pero en la práctica el flujo deberá ser el mismo que corresponda a la

periodicidad de los pagos (mensual, bimestral, etc.)



Periodo	Flujo estimado	Interés	Saldo	Días estimados
Año 8	4.500	1.310	8.720	300
Año 9	4.950	959	4.730	330
Año 10	5.250	520	0	350

Tasa de descuento incremental 11% EA
Valor presente \$28.272

La entidad deberá reconocer en la fecha de
comienzo del contrato lo siguiente:

Cuentas	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo Activos por derechos de uso (maquinaria)	28.272	
Pasivos financieros Pasivo por contratos de arrendamiento financiero		28.272

Posteriormente el activo por derecho de uso
deberá depreciarse de conformidad con lo
establecido en la norma de propiedad, planta
y equipo, y sobre el pasivo deberá reconocer
el gasto financiero.

De tal manera que el saldo del activo por
derecho de uso es \$25.445 (\$28.272 de
costo menos \$2.827 de depreciación

acumulada), y el saldo del pasivo es de
\$26.882 (\$28.272 más interés de \$3.110,
menos el pago del canon de \$4.500).

Al año siguiente, la entidad determina que el
flujo estimado ha sido modificado, entonces
deberá realizar el siguiente ajuste:

Periodo	Flujo estimado	Interés	Saldo	Días estimados
			25.918	
Año 2	4.500	2.851	24.269	300
Año 3	4.200	2.670	22.738	280
Año 4	4.350	2.501	20.889	290
Año 5	4.800	2.298	18.387	320
Año 6	4.950	2.023	15.460	330
Año 7	5.250	1.701	11.910	350
Año 8	4.500	1.310	8.720	300
Año 9	4.950	959	4.730	330
Año 10	5.250	520	0	350

Tasa de descuento incremental 11% EA
Valor presente \$25.918

\$25.918 producto de la nueva medición del
flujo estimado, el ajuste por valor de \$964 se
reconocerá de la siguiente manera:

Al modificarse el importe en libros del pasivo
(una reducción) al pasar de \$26.882 a

Cuentas	Débito	Crédito
Propiedad, planta y equipo Activos por derechos de uso (maquinaria)		964
Pasivos financieros Pasivo por contratos de arrendamiento financiero	964	



3. Puesto que la NIC 17 no hacía referencia a pagos variables vinculados al uso, pero la NIIF 16 sí lo hace, y para la transición se especifica que el valor del nuevo pasivo por arrendamiento es el saldo de cierre bajo la anterior norma, ¿se debe hacer algún ajuste al pasivo por dicho concepto, después de la fecha de aplicación inicial?

En la fecha de transición a la NIIF 16 la entidad deberá tener en cuenta el Apéndice C de la NIIF 16, debido que bajo NIC 17 el contrato también se clasificaba como un arrendamiento financiero deberá aplicar el párrafo C11 de la NIIF 16 que establece lo siguiente:

"Si un arrendatario opta por aplicar esta norma de acuerdo con el párrafo C5(b), a arrendamientos que fueron clasificados como

arrendamientos financieros utilizando la NIC 17, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de la aplicación inicial será el importe en libros del activo de arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de medida aplicando la NIC 17. Para esos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial" (la negrilla es nuestra).

No obstante, si en periodos futuros cambia el flujo estimado, el consultante deberá observar lo planteado en la respuesta a la pregunta No 2. (...)



Pasivos externos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0480	Solicitamos aclaración de este concepto, ya que nos fueron devueltos los documentos de reactivación de una empresa por la acreditación de los pasivos externos, (Cuentas por Pagar a Terceros) no superaba el 70% de los activos sociales y tenemos conceptos diferentes sobre que rubro se debe tomar para esto (si Patrimonio o Activo).

RESPUESTA

(...) Antes de iniciar a responder la consulta transcribiremos el artículo 29 de la Ley 1429 de 2010 que trata el tema sobre reactivación de sociedades y sucursales en liquidación:

"ARTÍCULO 29. REACTIVACIÓN DE SOCIEDADES Y SUCURSALES EN LIQUIDACIÓN. *La asamblea general de accionistas, la junta de socios, el accionista único o la sociedad extranjera titular de sucursales en Colombia podrá, en cualquier momento posterior a la iniciación de la liquidación, acordar la reactivación de la sociedad o sucursal de sociedad extranjera, siempre que el pasivo externo no supere el 70% de los activos sociales y que no se haya iniciado la distribución de los remanentes a los asociados (...)*

Igualmente deberán prepararse estados financieros extraordinarios, de conformidad con lo establecido en las normas vigentes, con fecha de corte no mayor a treinta días contados hacia atrás de la fecha de la convocatoria a la reunión del máximo órgano social". (El subrayado es nuestro).

La reactivación es el procedimiento por medio del cual una sociedad que voluntariamente haya decidido -disolverse y, por ende, haya iniciado su trámite de liquidación- puede retractarse de dicha liquidación y continuar operando.

En el artículo antes mencionado se establecen tres requisitos para que una sociedad pueda reactivarse:

- La decisión deber ser tomada por el máximo órgano social- asamblea de accionistas, junta de socios, accionista único o sociedad extranjera propietaria de la sucursal;

- El pasivo externo no puede superar el 70% de los activos totales; y

- No se haya iniciado la distribución de los remanentes de la sociedad entre los socios, accionistas o asociados.

La pregunta del consultante se centra en las expresiones "pasivo externo" y en la frase "que el pasivo externo no supere el 70% de los activos sociales".

Mediante oficio 220-084580 de julio 31 de 2011 expedido por parte de la Superintendencia de sociedades, esta expresó lo siguiente:

"Si bien la preceptiva en mención no distingue entre pasivo externo o interno, el Diccionario de Términos Contables para Colombia de la Universidad de Antioquia, lo define de la siguiente manera:

a. Pasivo Externo: Conjunto de deudas que una sociedad tiene con terceros.

b. Pasivo Interno: Cuota de liquidación de los socios, es decir, su derecho de participación en el remanente del patrimonio social; ese derecho emana del contrato social y comprende tanto el aporte como la participación en el superávit final de la liquidación". (Destacado nuestro).

De lo expuesto, teniendo en cuenta que el pasivo interno hace relación a los aportes como al superávit final de la liquidación a que tiene derecho el socio o accionista en la liquidación de la compañía, las deudas que la sucursal tenga para con su casa matriz se encuentran excluidas del pasivo interno, por lo que para determinar la condición que menciona el citado artículo 29, éstas deberán considerarse para determinar que el pasivo externo no supere el 70% de los activos sociales".



El concepto anterior es compartido por parte de este Consejo, teniendo en cuenta que el pasivo externo hace referencia a la definición de pasivo descrita en las normas de información financiera establecidas en los anexos 1, 2, 3 y 5 del Decreto 2420 de 2015.

En el párrafo 4.4 del marco conceptual de las NIIF, se define el concepto de pasivo, y en los párrafos 4.15 a 4.19 se realizan explicaciones de los términos especificados en el párrafo 4.4 así:

"4.4 (...) (b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad (4.15 y 4.16), surgida a raíz de sucesos pasados (4.18), al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (4.17). (La referencia a los párrafos que está en negrilla fue añadida)

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa.

Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad". (Subrayado añadido)

Una lista no exhaustiva de pasivos (pasivos externos), corresponde a lo siguiente:

- Cuentas por pagar a proveedores, acreedores comerciales, pagos de nómina y seguridad social, y otras cuentas por pagar;
- Provisiones por demandas ante terceros;
- Préstamos con entidades financieras;
- Cuentas por pagar y préstamos con partes relacionadas de la entidad

(incluye socios, accionistas y vinculados económicos);

- Pasivos relacionados con el impuesto de renta;
- Cuentas por pagar por otros impuestos (IVA, industria y comercio, patrimonio, etc.);
- Pasivos por impuestos diferidos;
- Pasivos reconocidos bajo el cumplimiento de la norma financiera para empresas que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha;
- Títulos de deuda emitidos por la entidad a terceros;
- Pasivos relacionados con acciones con dividendo mínimo obligatorio, que sean considerados para efectos contables como pasivo;
- Anticipos para futura suscripción de acciones o cuotas partes de interés social;
- Anticipos recibidos de clientes; y
- Pasivos relacionados con ingresos no realizados.

La frase "que el pasivo externo no supere el 70% de los activos sociales", se refiere a que la totalidad de los pasivos no supere en un 70% a los activos totales de la entidad, de tal manera que la expresión "activos sociales" se refiere a los activos totales (de conformidad con las normas de información financiera) y no al patrimonio de esta. (...)



Patrimonio contable frente patrimonio fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0896	<i>"¿El patrimonio fiscal que variaciones tiene con respecto al patrimonio contable?"</i>

RESPUESTA

(...) En lo que respecta al ámbito contable, el Decreto Único Reglamentario – DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, establecen directrices para el reconocimiento de las diferencias temporarias y permanentes que se presentan entre las bases contables y fiscales, para lo cual puede apoyarse en los requerimientos de la NIC 12, incorporada en el anexo 1 del DUR, tratándose de entidades pertenecientes al grupo 1, o en los requerimientos de la sección 29, incorporada en el anexo 2 del DUR, tratándose de entidades pertenecientes al grupo 2.

Para efectos contables, el párrafo 4.63 del marco conceptual define el patrimonio como:

"4.63 Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos."

Por su parte, el artículo 282 del Estatuto tributario define el patrimonio líquido como:

"Art. 282. Patrimonio líquido. Concepto. El patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha."

En todo caso, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, definió la autonomía de las tributarias sobre las contables, así:

"Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia."

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal."

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera."

En esencia la definición de patrimonio y patrimonio líquido es similar, sin embargo lo que puede cambiar son los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación permitidos para los activos y pasivos en las normas contables y las normas tributarias, las cuales son independientes entre sí (ver Ley 1314 de 2009), de tal manera que al presentarse diferencias en las formas de reconocimiento, medición, presentación y revelación (fiscalmente se conoce como valor patrimonial) estas afectarán directamente el monto relacionado con el patrimonio (fiscalmente se conoce como patrimonio líquido). Un ejemplo de lo anterior es el siguiente:

Una entidad se constituye con un patrimonio de \$650.000 que incluye un edificio clasificado contablemente como propiedad de inversión. Inicialmente el patrimonio contable de la entidad será igual al patrimonio líquido fiscal, pero al final del periodo sucederá lo siguiente:

Contablemente: si la entidad medirá la propiedad de inversión por su valor razonable, de tal manera que su nuevo importe en libros corresponderá a \$670.000 y su patrimonio será por el mismo valor (en caso de no existir ningún otro registro contable adicional).

Fiscalmente: la entidad usará el valor patrimonial descrito en las normas tributarias, los cuales podrían ser el costo histórico menos su depreciación fiscal, el avalúo catastral menos su depreciación fiscal, el costo reajustado fiscalmente, o las



consideradas en el Estatuto Tributario, a modo de ejemplo diremos que el valor patrimonial será de \$650.000 menos depreciación acumulada de \$14.444 (asumiendo una vida útil fiscal de 45 años, y un valor residual de cero) para un total de \$635.556, el cual corresponderá con el patrimonio líquido del contribuyente.

De lo anterior tenemos lo siguiente:

Propiedad de inversión

Patrimonio contable \$670.000

Patrimonio líquido \$635.556

La diferencia se debe a los diferentes tratamientos en la medición posterior a la adquisición del activo, en este caso la propiedad de inversión, lo cual generará una diferencia entre el patrimonio líquido del contribuyente en su declaración de renta y

complementarios, frente al presentado en sus estados financieros a la misma fecha de corte.

En conclusión, las diferencias y variaciones entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal pueden obtenerse revisando los reconocimientos, revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad e información financiera.

Algunos de ellos podrán generar diferencias temporarias que originan un activo o pasivo por impuesto diferido, para ello le sugerimos revisar la norma técnica relacionada con el impuesto a las ganancias, en el que se establecen los principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de diferencias temporarias (...).



Patrimonio Líquido

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1218	<i>¿Qué se entiende por patrimonio líquido en una sociedad? ¿Cómo se acredita el patrimonio líquido en una sociedad? ¿Quién acredita el patrimonio líquido en una sociedad? ¿Con base en que norma se debe probar el patrimonio líquido en una sociedad? ¿Cómo se acredita el patrimonio líquido cuando ya han pasado algunos años de haberse constituido una sociedad? ¿Cuáles son las resoluciones que ha expedido la Junta central de Contadores para informar sobre el patrimonio líquido de una sociedad?"</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de sus preguntas sobre el patrimonio líquido, le recomendamos revisar lo establecido en el estatuto tributario, dado que este término es comúnmente utilizado en las normas tributarias.

El título II del E.T. se refiere al patrimonio bruto y al patrimonio líquido, en los siguientes términos:

"Título II Patrimonio

Capítulo I Patrimonio Bruto

Bienes y derechos que lo integran

ARTICULO 261. PATRIMONIO BRUTO. *El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.*

Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras y los establecimientos permanentes, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que tengan residencia en el país, y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, incluirán tales bienes a partir del

año gravable en que adquieran la residencia fiscal en Colombia.(...)

Capítulo II Patrimonio Líquido

ARTICULO 282. CONCEPTO. *El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o períodos gravables el monto de las deudas a cargo de este, vigentes en esa fecha."*

(...) Para efectos contables, no es común utilizar los conceptos de patrimonio bruto y patrimonio líquido, y ellos podrían asimilarse a los conceptos de "total de activos" y "activo neto o patrimonio".

No obstante, lo anterior, dadas las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales, los importes del patrimonio bruto y patrimonio líquido, para efectos fiscales, podrían diferir de los importes del total de activos y patrimonio, en el caso de las normas contables.

Una equivalencia entre el lenguaje utilizado en información financiera frente al usado en materia tributaria respecto de algunos elementos de los estados financieros puede observarse de conformidad con lo siguiente:

Término usado en la información financiera	Término usado en la información tributaria
Activo	Patrimonio bruto
Pasivo	Deudas
Patrimonio	Patrimonio líquido
Ingreso	Ingreso



Término usado en la información financiera	Término usado en la información tributaria
Costo y gasto	Costos y deducciones

El lenguaje utilizado por el contador público manifiesta el tipo de información a la cual se refiere, de tal manera que los términos patrimonio bruto y patrimonio líquido se refieren a lenguaje de información tributaria con propósitos de presentación de obligaciones tributarias, la cual debe elaborarse siguiendo los criterios establecidos en la legislación tributaria, los cuales en algunos casos difieren de los financieros.

Respecto de las definiciones contables de activo, pasivo, activo neto o patrimonio, ingreso y gasto, le recomendamos revisar las definiciones del marco conceptual de las NIIF

plenas, las de la sección 2 Conceptos y principios fundamentales, de la NIIF para las Pymes, y las del capítulo 2 Conceptos y principios generales, de la norma de microempresas, que se incorporan en los anexos 1, 2 y 3 del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios (incluye las definiciones del nuevo marco conceptual incluido en el Decreto 2270 de 2019).

Estas normas describen los elementos de los estados financieros de la siguiente forma:

Elemento	Grupo 1 NIIF Plenas	Grupo 2 NIIF Pymes	Grupo 3 Microempresas
Activos	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.	Un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;	Un recurso controlado por la microempresa como resultado de sucesos pasados, del que la microempresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
Pasivos	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.	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;	Una obligación actual de la microempresa, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya liquidación se espera que dé lugar a una transferencia de recursos que incorporan beneficios económicos.
Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	La parte residual de los activos de la microempresa, una vez deducidos todos sus pasivos.
Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los	Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como	Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de las obligaciones, que dan como



Elemento	Grupo 1 NIIF Plenas	Grupo 2 NIIF Pymes	Grupo 3 Microempresas
	tenedores de derechos sobre el patrimonio.	decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de las relacionados con las aportaciones de los propietarios; y	resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con los aportes de los propietarios.
Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.	Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios.	Son las disminuciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de surgimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios del patrimonio.

Como se indica en el cuadro anterior el patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. (...).



Periodo contable semestral – pago dividendos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0678	<i>"¿Una compañía del grupo 2, que, por estatutos, tiene cierres semestrales de cuentas (2 cierres al año), que consideraciones especiales debe tener en cuenta al preparar los respectivos estados financieros, si se considera que, en la NIIF para Pymes, no se observa norma especial? ¿Se puede disponer sin problema alguno de las utilidades resultantes en cada periodo, para decretar el pago de dividendos?"</i>

RESPUESTA

(...) En este caso cada informe financiero preparado por un período inferior a un año, se entendería que representa un cierre distinto, esto es un estado financiero de propósito general, el cual debería ser elaborado conforme a los requerimientos del marco técnico; sin perjuicio de que también se cumplan los requerimientos legales que exigen elaborar al final de cada año calendario, un inventario y un balance general de conformidad con lo dispuesto en el artículo 152 del Código de Comercio.

Respecto del pago de dividendos, con fundamento en estados financieros de propósito general semestrales, le recomendamos revisar el contenido del oficio No. 220-36397 del 30 - 06 - 96, emitido por la Superintendencia de sociedades, en la cual se dan directrices sobre el tema.

Un extracto del concepto referido anteriormente es el siguiente:

"Es obligación de todo ente económico, preparar y difundir estados financieros durante su existencia en forma periódica, vale decir, "que se repite a intervalos determinados". Es de anotar que dicha obligación se aplica a todo comerciante, trátase de persona natural o jurídica, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 19 del Código de Comercio.

De esta manera una sociedad, cualquiera sea su naturaleza, puede pactar en sus estatutos cortes de ejercicios contables que sean diferentes al período anual del 31 de diciembre, siempre que se haga, a fin de cada año calendario, un inventario y un balance general de conformidad con lo dispuesto en el artículo 152 del Código de Comercio.

Ahora bien, respecto de si puede dividirse el período anual en varios períodos con el fin de hacer más frecuentes los repartos de dividendos durante un mismo año calendario, es del caso precisar que:

Compete al máximo órgano social, decidir, entre otros asuntos, acerca de los dividendos sociales, como quiera que, a más de numerosas razones, es un elemento de la esencia del contrato social, (artículo 98 C. de Co.), postulado normado por el artículo 187 del Código de Comercio, según el cual, la junta de socios o asamblea, según se trate, ejercerá sin perjuicio de las funciones especiales propias de cada tipo social, las funciones generales en él relacionadas, como es, particularmente, "disponer de las utilidades sociales conforme al contrato social y a las leyes".

Por otra parte, es orden meridiana del artículo 151 del estatuto mercantil que "no podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si éstas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital".

Por su parte, el artículo 155 ibídem señala que "salvo determinación en contrario, aprobada por el setenta por ciento de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la asamblea o en la junta de



socios, las sociedades repartirán, a título de dividendos o participación, no menos del cincuenta por ciento de las utilidades líquidas obtenidas en cada ejercicio o del saldo de las mismas, si tuviere que enjugar pérdidas de ejercicios anteriores".

Se debe tener en cuenta, asimismo, que dichas utilidades habrán de pagarse dentro del año siguiente a la fecha en que se decreten, al tenor del inciso 2°. del artículo 156 de la obra mercantil y formarán parte del pasivo externo las sumas debidas a los asociados por concepto de utilidades. (inciso 1°. ídem).

Es corolario de lo anterior, que:

Es a los socios reunidos en el máximo órgano social, llamado junta de socios o asamblea general de accionistas, a quienes compete, exclusivamente, determinar y disponer de las utilidades sociales de acuerdo con lo estipulado en los estatutos y en las leyes.

A efectos de ejercer su función y derecho de disposición ganancial, deberán examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deban rendir los administradores, habida cuenta que, por expreso mandato legal, no se podrá distribuir suma alguna por concepto de utilidades si éstas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos." (art. 151 del C. de Co.).

En contravención a lo anterior, esto es, repartiéndose dichas sumas sin que se hallen justificadas en balances reales y fidedignos, no podrán repetirse aquellas contra los asociados de buena fe, debiéndose no reparar utilidades de siguientes ejercicios hasta tanto no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

De esta manera, sobre el entendido de la premisa acotada en el primer punto, es factible que se pueda dividir, por pacto estatutario, en varios períodos con el fin de hacer más frecuentes los repartos de dividendos durante el mismo año calendario, función y derecho, se reitera, que compete a la asamblea o a la junta de socios, únicamente, con plena observancia de lo estipulado en el contrato social y en las leyes.

Ahora bien, habida consideración que corresponde al máximo órgano social "disponer de las utilidades sociales" siempre que se hallen justificadas en balances reales y fidedignos que les han sido presentados para su examen, aprobación o improbación, es asimismo viable estimar que, si en el contrato social no se estipula cosa distinta,

podrán los socios o asamblea general determinar que en vez de pagarse totalmente en una sola ocasión o por una sola vez, las sumas repartidas por concepto de utilidades según lo que les corresponda, se les cancelen sumas parciales hasta completar su valor total, durante el año siguiente al decreto de las mismas, en épocas o fechas fijadas para el efecto, según así lo acuerden en la reunión que se trate.

Igualmente, ha de tenerse en cuenta que, pese a que en los estatutos exista expresa prohibición para hacerse pagos diferidos de utilidades, la asamblea general o la junta de socios es plenamente autónoma para reformar el contrato social en distinto

sentido o para decretar y disponer, para un ejercicio social particular y concreto, un pago de beneficios sociales en términos de diversa temporalidad, siempre acatando a cabalidad las normas referidas y demás pertinentes sobre mayorías, etc. (...).



Período de ejercicio del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0823	<i>"El día 31 de marzo del 2019 fui electa para actuar en Calidad de revisoría fiscal en un conjunto residencial bajo el régimen de propiedad horizontal. Dentro de la carta de aceptación al cargo de Revisor Fiscal está expuesto emitir un dictamen y un informe sobre las operaciones y actividades del Conjunto del periodo 2019.</i> <i>Al realizar el diagnóstico inicial la revisoría fiscal anterior cumplió su función hasta el 31 de diciembre del 2018 según contrato suscrito con la representante legal del conjunto. Es decir, que los meses de enero, febrero y marzo del 2019 no fueron auditados por la anterior revisoría fiscal, lo que realicé la verificación mes a mes y emití las correspondientes cuentas de cobro por estos meses auditados por la suscrita y entrego un informe previo para comunicar los hallazgos previos a la administración y al consejo de administración.</i> <i>En reunión de consejo de administración me manifiestan que no podían suscribir contrato por estos tres meses dado que la Asamblea me eligió hasta el 31 de marzo del 2019 y no antes por tal motivo no podrían suscribir un contrato de estos tres meses.</i> <i>La anterior revisora fiscal tenía suscrito un contrato que iba hasta el 31 de diciembre del 2018. Los otros tres meses que no fueron auditados por la anterior revisoría fiscal fueron realizados por mi parte dado que la Asamblea de Copropietarios aprobó un presupuesto mes a mes para revisoría fiscal y manifesté que me sujetaba al presupuesto.</i> <i>¿Este auditaje lo debió realizar la anterior revisora fiscal así hubiera un contrato con finalización hasta el 31 de diciembre del 2018?</i> <i>¿Si la suscrita ya realizó el auditaje de estos tres meses y emitió un informe previo, podrían negar el pago de estos tres meses hasta que sea aprobado por la Asamblea General de Propietarios en el 2020, así haya manifestado que me acogía a lo aprobado en el presupuesto por la Asamblea de Propietarios desarrollada el 31 de marzo del 2019?</i> <i>¿Para el periodo 2020 se debe dejar dos a tres meses sin auditar hasta que se realice la Asamblea General de Copropietarios y en caso de un nuevo revisor fiscal sea el que audite estos tres meses? o ¿se puede generar un contrato por estos tres meses? "</i>

RESPUESTA

Con respecto a la consulta del peticionario, sea lo primero anotar que en lo que se refiere al nombramiento y obligatoriedad del revisor fiscal de una copropiedad, por parte de la Asamblea de Copropietarios, se deberá observar lo establecido en el numeral 5, del artículo 38 y el artículo 56 de la Ley 675 de 2001; de acuerdo con esta norma, el revisor fiscal solamente estará bajo la

dependencia de la Asamblea de copropietarios. Por otra parte, aun cuando los Contadores Públicos tienen derecho a recibir una remuneración por su trabajo (Ver Art. 39 de la Ley 43 de 1990), no le corresponde a este Consejo la función de determinar si es adecuado o no adecuado el cobro de los honorarios, lo cual se ajustará a los términos del contrato y a lo establecido



en otras normas legales que sean pertinentes.

También es pertinente anotar que la NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, que tiene como objetivo aceptar o continuar con un encargo de auditoría o de revisoría fiscal, debe ser observada antes de aceptar el encargo, por cuanto ello permite determinar si concurren las condiciones previas a una auditoría y confirmar si existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección, y cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a cerca de los términos del encargo.

Respecto del período del revisor fiscal, el numeral 5 del Art. 38 de la Ley 675 de 2001, indica lo siguiente:

"(...) 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."

Por aplicación supletiva del artículo 206 del código de comercio (Ver también el Art. 15 de la Ley 1314 de 2009), puede entenderse que el período del revisor fiscal en una copropiedad también debe ser igual al período del consejo de administración, y su elección le corresponde a la Asamblea de copropietarios y no a la administración de la entidad.

En conclusión, le corresponde a la Asamblea de copropietarios el nombramiento del revisor fiscal, el cual en una copropiedad será de un año. Antes de suscribir el encargo de revisoría fiscal el contador está obligado a determinar si concurren las condiciones previas a una auditoría y confirmar si existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección de la entidad, y cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a cerca de los términos del encargo.

En la práctica profesional, la determinación de los honorarios por los servicios profesionales de Revisoría Fiscal, se deben establecer por el período correspondiente, en el caso de la consulta de un año, independientemente de la fecha en la cual se posesione el Revisor Fiscal, dado que la responsabilidad al emitir el dictamen es por el período completo de un año y no por el período en el cual se posesionó. Por ello, en la carta de acuerdo o en su defecto el contrato de prestación de servicios, debe quedar claro que los honorarios cubren el período de un año, esto es diferente de la manera como el profesional factura sus servicios.

En conclusión, el ejercicio de la Revisoría Fiscal no es mensual, es un servicio profesional permanente con miras a emitir un dictamen sobre un período específico.



Período de ejercicio del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0893	<i>"Un Contador Público es Nombrado como Revisor Fiscal en el mes de agosto del año 2019. Pregunto:</i> <i>1. ¿Este Contador debe certificar Estados Financieros Básicos desde el mes de enero hasta diciembre del año 2019?</i> <i>2. ¿Puede este contador actuando como Revisor Fiscal, certificar .E.F. únicamente desde agosto hasta diciembre del año 2019?</i> <i>3. ¿Si certifica E.F. desde agosto hasta diciembre del año 2019, este puede hacerlo con salvedades?</i> <i>4. ¿Si los debe certificar desde enero hasta diciembre se le debe cancelar honorarios desde enero de 2019, o es su obligación hacer su trabajo desde enero con los honorarios pactados con la asamblea o junta de socios, desde el momento en que fue nombrado?</i> <i>5. ¿Puede otro órgano de la organización incrementar el salario del Revisor Fiscal diferente de la asamblea o junta de socios, por revisar los meses en que este Revisor Fiscal no estuvo?</i> <i>Les agradecería me enfocaran sobre este tema que se está volviendo reiterativo en algunas organizaciones, sobre todo en las propiedades Horizontales y sin ánimo de lucro. "</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a las inquietudes del peticionario, el CTCP se pronunció al respecto en el concepto 2019-0823, del 12 de septiembre de 2019, el cual puede obtener ingresando al sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos.

En síntesis, le corresponde a la Asamblea de copropietarios el nombramiento del revisor fiscal y la asignación de los correspondientes honorarios a pagar durante el respectivo período, el cual en una copropiedad será de un año. Ahora, independientemente de la fecha en la cual se poseione el Revisor

Fiscal, su responsabilidad será emitir un dictamen por el período completo de un año y no a partir del período en el cual se posesionó. Por ello, en la carta de acuerdo o en su defecto el contrato de prestación de servicios debe quedar claro que los honorarios cubren el período de un año, esto es diferente de la manera como el profesional factura sus servicios.

En conclusión, el ejercicio de la Revisoría Fiscal no es mensual, es un servicio profesional permanente con miras a emitir un dictamen sobre un período específico (...).



Periodo de gracia – Contratos de Arrendamiento

Concepto	Pregunta
2019-0839	La entidad que asesora, suscribió un contrato de arrendamiento por el término de 5 (60 meses) años, a partir del año 2019; el contrato incluye una cláusula donde se indica que "Los arrendadores otorgarán cuatro meses de gracia a el arrendatario, el arrendador entregará el inmueble a título de comodato, a fin de que el arrendatario efectúe las adecuaciones del inmueble, y este no deberá cancelar el canon de arrendamiento..." (...) agradezco me indiquen, si el reconocimiento y la amortización se debe realizar por los 56 meses en los que efectivamente se usará el bien objeto de arrendamiento, y si de igual manera la amortización se realiza por el mismo tiempo. (...)

Respuesta

(...) Es preciso aclarar el concepto de período de gracia:

1. En primer término, el concepto de periodo de gracia se refiere al más genérico de plazo de gracia, que a su vez es indistintamente denominado plazo muerto o plazo de favor. Por lo mismo, entre las expresiones usadas por usted de "período de gracia" y "año muerto" no existe diferencia jurídica distinta a que en el último caso el plazo de gracia se refiere a un año, por lo cual, con esa salvedad, se rigen por un mismo criterio jurídico.

2. En cuanto al plazo de gracia, el mismo se define como el lapso de tiempo durante el cual el acreedor o quien legalmente haga sus veces, unilateralmente, o por expreso acuerdo entre las partes, difiere en el tiempo el cumplimiento de alguna obligación, tal como el pago de intereses y/o del capital para el caso de las obligaciones de crédito. Ocurrido el vencimiento del plazo de gracia, se iniciará o proseguirá la amortización parcial o total de la obligación objeto del mismo. El acuerdo sobre el plazo de gracia puede realizarse en forma concomitante con la celebración del contrato al que se refiere, o puede tener ocurrencia posterior. En cuanto a la última hipótesis, el parágrafo segundo del artículo 829 del Código de Comercio dispone que los plazos de gracia concedidos mediante acuerdo de las partes,

con anterioridad al vencimiento del término, se entenderán como prórroga del mismo. Además, es preciso destacar que en líneas de crédito especiales o de fomento, imperativamente reguladas para eventos específicos, pueden preverse plazos de gracia que, en esos casos, se rigen por las normas especiales que reglamenten esas operaciones.

3. Por último, es necesario tener en cuenta que si el plazo de gracia no se refiere a todas las obligaciones y en el contrato se ha incluido una cláusula aceleratoria (artículo 69 de la Ley 45 de 1990), las partes deben estarse a lo dispuesto en ella, por lo cual, de no cumplirse la prestación vigente durante el plazo de gracia, se hará exigible toda la obligación».192

El marco conceptual compilado en el Anexo 1 del D.U.R. 2420 de 2015, establece:

"OB17 La contabilidad de acumulación (o devengo) 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

¹⁹² Tomado de Concepto No. 1999013094-2. Abril 8 de 1999. Director Jurídico, emitido por la

Superintendencia Bancara (Hoy Superintendencia Financiera).



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."

En ese orden de ideas, por tratarse de un contrato que no puede considerarse como de corto plazo, ni como un activo subyacente de bajo valor, en la fecha de comienzo (párrafo 22 de la NIIF 16) la entidad arrendataria reconocerá un activo por derecho de uso (propiedad, planta y equipo o propiedad de inversión, según corresponda) y un pasivo por arrendamiento de la siguiente manera:

"El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;

(b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;

(c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto".

De acuerdo con lo anterior, una vez se determina el costo del activo por derecho de uso, este debe clasificarse de acuerdo con la naturaleza del activo subyacente, y se debe medir posteriormente por su costo (menos depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor) a menos que se trata de una propiedad de inversión medida al valor razonable, o un elemento de propiedad, planta y equipo medido por el método de la revaluación (ver párrafos 29 al 35 de la NIIF 16), por lo anterior el activo por derecho de uso se depreciará teniendo en cuenta los requerimiento de la NIC 16 propiedad, planta y equipo.

La NIC 16 propiedad, planta y equipo, especifica en los párrafos 43 y siguientes, lo relacionado con la depreciación, lo que incluye que 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"* (párrafo 55 de la NIC 16), por lo que la entidad aplicará su juicio profesional al determinar si la fecha de inicio de la depreciación será cuando recibe el bien, o cuando lo termina de adecuar para ser usado en la forma prevista por la gerencia.

Respecto a las mejoras realizadas sobre el activo, el tratamiento correspondiente, es el descrito en la NIC 16 propiedad, planta y equipo, según el cual podrían tratarse como mayor valor del derecho de uso del activo tomado en arrendamiento, o como un componente separado del mismo.

En el siguiente ejemplo se ilustra el efecto del período de gracia, lo que origina un cambio en la Tasa Interna de Retorno (TIR):



	Plazo	10 años			
	Cánon	\$11.125.732,07			
	Valor del contrato	50.000.000			
	Interes anual	18%			
Año					
0	(50.000.000)	Vr Inicial	Abonos K	Intereses	Costo Amortizado
1	\$0,00	50.000.000	-	8.616.269	58.616.269
2	\$22.251.464,13	58.616.269	22.251.464	10.101.071	46.465.876
3	\$11.125.732,07	46.465.876	11.125.732	8.007.250	43.347.394
4	\$11.125.732,07	43.347.394	11.125.732	7.469.856	39.691.519
5	\$11.125.732,07	39.691.519	11.125.732	6.839.856	35.405.643
6	\$11.125.732,07	35.405.643	11.125.732	6.101.291	30.381.202
7	\$11.125.732,07	30.381.202	11.125.732	5.235.452	24.490.922
8	\$11.125.732,07	24.490.922	11.125.732	4.220.408	17.585.598
9	\$11.125.732,07	17.585.598	11.125.732	3.030.445	9.490.311
10	\$11.125.732,07	9.490.311	11.125.732	1.635.421	0
TIR	17%				



Personas naturales – Estados financieros consolidados

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0648	<i>"Solicito su coloración para con el tema de consolidación de EF por parte de una persona natural.</i> <i>La persona natural PN tiene el 98% de participación en la empresa A y a su vez la empresa A tiene inversiones en la empresa B con una participación del 59%.</i> <i>La PN también tiene una participación en la empresa C del 40% y en la empresa D del 49.48%,</i> <i>La empresa C a su vez tiene acciones en la empresa D con participación del 9.29%, en la empresa E con una participación del 10.88% y en la empresa H con una participación del 9.75%.</i> <i>La PN tiene acciones en la empresa F con una participación del 2.44% y a la vez la empresa F tiene acciones en la empresa G con una participación del 16.29%.</i> <i>(...) ¿la PN está obligada a consolidar EF?, ¿consolida EF con las empresas donde tiene participación directa, o también donde su participación es indirecta? "</i>

RESPUESTA

(...) ya sea que la persona natural aplique el marco técnico del Grupo 1 o del Grupo 2, que forman parte de los anexos 1 o 2 del Decreto Único Reglamentario - DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios, en estos marcos técnicos se incluyen lineamientos para establecer políticas para la contabilización de inversiones en subsidiarias (entidades controladas), asociadas (entidades en las cuales el inversor tiene influencia

significativa), negocios conjuntos (entidades en las que los partícipes tienen control conjunto), o para la contabilización e instrumentos financieros no clasificados como inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos.

En el cuadro siguiente, incluimos un resumen de las normas que serían aplicables:

Descripción	Grupo 2 – NIIF para las Pymes	Grupo 1 – NIIF completas
Inversiones en subsidiarias (entidades controladas)	Sección 9	NIIF 10
Inversiones en Asociadas	Sección 14	NIC 28
Participaciones en negocios conjuntos	Sección 15	NIIF 11
Participaciones en operaciones conjuntas		
Instrumentos Financieros	Sección 11	NIIF 9

El procedimiento de consolidación se aplicará cuando la entidad tenga el control, esto es, la mayoría del poder de voto, lo cual es distinto del porcentaje de participación. En este caso, le recomendamos revisar la guía de aplicación de la NIIF 10, la cual le permitirá obtener una mejor comprensión del concepto de control, y de cuando una entidad

(sociedad o persona) tiene la obligación de elaborar estados financieros consolidados.

Adicionalmente le recomendamos revisar el capítulo V de la Ley 222 de 1995, que establece directrices sobre matrices y subordinadas, particularmente lo señalado en los art. 26, 27 y 30.



En conclusión, una persona natural obligada a llevar contabilidad, (...), estará obligada a elaborar estados financieros consolidados, cuando mantenga inversiones en entidades subsidiarias, esto es entidades en las que se

posee la mayoría del poder de voto. Ello sin perjuicio, de que ellos sean o no requeridos por las autoridades de supervisión. (...)



PH errores en los estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0337	“Por medio de la presente solicito a ustedes se sirvan emitir un concepto sobre los estados financieros del año 2017, ya que presentan errores en su informe contable y no están bajo las normas NIIF. En su oportunidad en la asamblea que se celebró en el año 2018, se hizo referencia a los errores que presentaban los mismos ante la contadora que en su momento firmó los estados financieros del año 2017, pero su respuesta fue “no veo errores en los mismos”, otro contador que se encontraba en la asamblea respondió que había error, pero no era significativo. Ustedes pueden apreciar en estos estados financieros, con algunas notas para las respectivas correcciones, que fueron colocados por otro contador externo de la copropiedad. Por tal razón, solcito a ustedes se sirvan emitir un concepto sobre los mismos, ya que la contadora que estaba a cargo de la contabilidad del conjunto no respondió en su momento.”

RESPUESTA

(...) Para el caso específico de los posibles errores en los estados financieros, le recomendamos revisar las referencias que sobre el tema debe contener el marco de información aplicado por la entidad, o evaluar la opción de que la entidad contrate un encargo de auditoría o de revisión de los estados financieros, servicio que puede ser prestado por un Contador Público que haya sido habilitado para el ejercicio profesional, por la Junta Central de Contadores.

En relación con las responsabilidades civiles, penales, administrativas y disciplinarias de los contadores públicos, le recomendamos revisar el concepto No. 2018-852. Tratándose del caso en el cual una entidad no haya aplicado los nuevos marcos normativos, el CTCP se refirió al tema en el concepto 2019-229, identificando las responsabilidades que tienen los contadores públicos al certificar y dictaminar estados financieros. Los anteriores conceptos pueden

ser obtenidos de manera gratuita en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que la responsabilidad por los estados financieros es de la administración de la entidad (Ver Ley 675 de 2001), sin perjuicio de las responsabilidades profesionales, legales y reglamentarias, que deben cumplir los contadores públicos y revisores fiscales.

Por lo tanto, si los estados financieros fueron elaborados con otro marco distinto al requerido por las normas legales, y ello afecta las decisiones tomadas por los usuarios, se estarían incumpliendo los deberes de los administradores, y las normas profesionales, legales y reglamentarias que deben observar los contadores públicos, además que los informes financieros no producirían los efectos legales que de ellos se derivan, cuando están llevados en debida forma. (...)



PH errores en los Estados Financieros – actuaciones del Contador

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0456	"Solicitamos a Usted respetuosamente ordenar a quien corresponda, nos manifiesten por escrito la solución ante 2 balances generales del año 2015, uno aprobado por la Asamblea, firmado por Revisor Fiscal, Contadora, Representante Legal y Administradora del Edificio (...) y otro Balance de Prueba, con fecha 1 de Noviembre del año 2016, que le apareció milagrosamente en un AZ a la Señora Contadora firmante del Balance del año 2016 y que no tiene firmas de responsabilidad y que reformó el Balance General a 31 de Diciembre del año 2015, aprobado por la Asamblea General y que también reformó los Balances de Prueba de Enero, Febrero, Marzo, Abril y Mayo año 2016 firmados por el Señor Revisor Fiscal y la Señora Administradora y Balances de Junio, Julio, Agosto y Septiembre del año 2016, firmado por la Señora Administradora y que fue tenido en cuenta por la Señora Contadora (...), para continuar la contabilidad y firmar los balances de Diciembre 31 del año 2016, Diciembre 31 del año 2017 y Diciembre 31 del año 2018, que no fueron aprobados por las Asambleas por considerarlos de dudoso contenido ya que reforma unos faltantes. (...).

RESPUESTA

(...) Para el caso específico de los posibles errores que se presentan en los estados financieros, la administración de la copropiedad, el consejo de administración o la asamblea de copropietarios podría considerar la opción de contratar los servicios profesionales de un contador independiente para que realice una auditoría de los estados financieros o un encargo de revisión, que permita conocer los posibles errores que se presentan en la contabilidad y en los informes financieros de la copropiedad. Estos encargos deberían ser realizados conforme a los requerimientos de las normas profesionales, legales y reglamentarias.

En el caso, en que sea necesario la reconstrucción de la contabilidad, el código de comercio, o el decreto 2649 de 1993, en el apartado relacionado con los libros de contabilidad, contiene directrices para la reconstrucción de la contabilidad, las cuales deberían ser aplicadas.

En relación con las responsabilidades civiles, penales, administrativas y disciplinarias de los contadores públicos, le recomendamos revisar el concepto No. 2018-852 emitido por este consejo. En el caso en que una entidad no haya aplicado los nuevos marcos normativos, le recomendamos revisar el concepto 2019-229, en el cual se hace un

resumen de las responsabilidades que tienen los contadores públicos que certifican o dictaminan los estados financieros. Los conceptos referidos anteriormente pueden ser obtenidos en el sitio web www.ctcp.gov.co, enlace conceptos.

En todo caso, deberá tenerse en cuenta que la responsabilidad por los estados financieros de la administración de la entidad (Ver Ley 675 de 2001), sin perjuicio de las responsabilidades profesionales, legales y reglamentarias, que deben cumplir los contadores públicos y revisores fiscales. Si la contabilidad y los estados financieros no son llevados en debida forma, se estarían incumpliendo las obligaciones de los administradores, y las normas profesionales, legales y reglamentarias que deben observar los contadores públicos.

Finalmente, es importante recordarle al peticionario que la función disciplinaria en relación con las actuaciones de los Contadores Públicos corresponde a la UAE - Junta Central de Contadores, quien actúa como autoridad disciplinaria. En consecuencia, quienes resulten afectados por las actuaciones de los contadores públicos, en su calidad de contadores públicos o revisores fiscales, pueden informar a la Junta Central de Contadores (JCC) del



incumplimiento de las obligaciones profesionales, en los términos de la Resolución 667 de 2017, de la JCC, que reglamenta el procedimiento sancionatorio

seguido por el tribunal disciplinario de esta autoridad de vigilancia. (...)



Plan Único de Cuentas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-216	Sucede que nuestra compañía está migrando su información a SAP y me solicitan averiguar si el PUC es de obligatorio cumplimiento gracias

RESPUESTA

Al entrar en vigencia los nuevos marcos de información financiera para los Grupos uno, dos y tres, se entiende que es potestad de cada entidad definir su propio catálogo de cuentas con fundamento en los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación que sean

requeridos o que voluntariamente haya decidido aplicar la entidad. En estos casos, las taxonomías de presentación y revelación de las NIIF plenas y de las NIIF para las PYMES, pueden ser un instrumento útil para estructurar el catálogo de cuentas.



Plazo entrega documentos por retiro

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0792	"La presente es para solicitar información pertinente sobre si existe un plazo de entrega de la contabilidad a un cierre determinado, de contador a contador, y si se puede retener el pago de sus servicios de 4 meses hasta que cumpla con la respectiva entrega."

RESPUESTA

(...) Legalmente no existe ningún plazo para la entrega del cargo del contador saliente a un nuevo contador, tratándose de empleados, se asume que deberá entregar el cargo en el momento en que se retira de la entidad.

A continuación, se transcribe la respuesta a la consulta 2019-657 sobre los documentos que debería entregar el contador:

Tomado de la consulta 2019-657

Responsabilidad del contador público al terminar su contrato

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato; mediante concepto 2018-0678 el CTCP manifestó lo siguiente:

"Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);*
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);*
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;*
- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de*

contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y

- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad.*

De acuerdo con lo anterior, no es adecuado que el contador público retenga los libros y soportes de contabilidad de la entidad (comprobantes de egreso, facturas de venta, facturas de compra, extractos bancarios, declaraciones tributarias, recibos de caja, libros de contabilidad, entre otros), situación que podría generarle una investigación por parte del tribunal disciplinario de la Junta Central de Contadores. Otro asunto distinto es el relacionado con el cumplimiento de las obligaciones por parte de quien contrata sus servicios, las cuales se entiende que se incorporan en el contrato.

Dentro de las funciones propias de los Contadores Públicos se encuentra la organización, revisión y control de contabilidades, llevándolas de conformidad con las normas que rigen la contabilidad en Colombia, los documentos contables de la entidad le pertenecen a la organización y no siempre son responsabilidad del contador, muchas veces los soportes contables son conservados por otras áreas como tesorería (comprobantes de egreso), cartera (facturas de venta y recibos de caja), inventarios (facturas de compra), entre otros.

Por ello, más que entregar los soportes, libros y otros documentos, lo que el CTCP recomienda al darse por terminado el contrato, es la entrega del cargo mediante un proceso de empalme con el nuevo contador o con el funcionario que designe la entidad contratante"

(...).



Plusvalía para quien desea vender un negocio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0561	(...) Una pyme (...). Dada la avanzada edad de sus accionistas (...) están analizando la posibilidad de venderla. Para tal propósito contrataron una firma de peritos financieros la cual valoró la empresa en \$35 mil millones de pesos, el patrimonio actual (31 de marzo de 2019) totaliza \$16 mil millones; (...). (...) ¿Bajo la forma de reconocer los activos intangibles de acuerdo con los marcos técnicos normativos vigentes, esta entidad puede medir y contabilizar este activo intangible por concepto de Plusvalía y por el valor indicado? ¿La contrapartida de este activo intangible es la cuenta de Otros Ingresos Integrales ORI o directamente la cuenta patrimonial de Ganancias acumuladas? ¿La plusvalía se puede amortizar (en qué vida útil) y está sujeta a cálculo de deterioro de valor?

RESPUESTA

(...) ¿Bajo la forma de reconocer los activos intangibles de acuerdo con los marcos técnicos normativos vigentes, esta entidad puede medir y contabilizar este activo intangible por concepto de Plusvalía y por el valor indicado? ¿La contrapartida de este activo intangible es la cuenta de Otros Ingresos Integrales ORI o directamente la cuenta patrimonial de Ganancias acumuladas?

La plusvalía (en caso de aplicar) junto con los demás activos identificables y pasivos asumidos no reconocidos en los estados financieros de un negocio adquirido, solamente podrán ser reconocidos por el adquirente a través de una combinación de negocios, de acuerdo con lo establecido en la sección 19 de la NIIF para las PYMES¹⁹³.

También es importante anotar, que el valor contable de un negocio no necesariamente refleja el valor razonable de los activos

adquiridos y los pasivos asumidos, para lo anterior, deben observarse los criterios de valoración establecidos en la sección de combinación de negocios de las NIIF para las PYMES.

El caso propuesto por el consultante es diferente a una combinación de negocios, y parece tratarse de una plusvalía generada internamente, la cual no puede reconocerse según lo dispone el párrafo 18.15 de la NIIF para las PYMES¹⁹⁴.

¿La plusvalía se puede amortizar (en qué vida útil) y está sujeta a cálculo de deterioro de valor?

Como se mencionó anteriormente, en el caso propuesto por el consultante no podría reconocerse una plusvalía generada internamente como un activo de la entidad (...).

¹⁹³ 19.22 La adquirente, en la fecha de adquisición: (a) reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios; y (b) medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y

pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.

¹⁹⁴ 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: (...) (f) plusvalía generada internamente.



Políticas contables

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0239	<i>"Cómo representante legal de la Corporación Club (...), entidad sin ánimo de lucro afiliada a la Cámara de Comercio de Bogotá, de forma comedida solicitamos su apoyo con el fin de obtener orientación respecto a unas inquietudes legales – tributarias, relacionadas con las entidades sin ánimo de lucro surgidas en la asamblea general realizada el pasado 23 de febrero, así:</i> <i>¿Las políticas contables de nuestra entidad, (...)deben ser aprobadas por la asamblea general? (...)</i>

RESPUESTA

(...) ¿Las políticas contables de nuestra entidad, deben ser aprobadas por la asamblea general?

Las políticas contables deben ser aprobadas por los responsables de los estados financieros, esto es, los administradores de la entidad. Dichos estados financieros deben estar fundamentados en los requerimientos del marco de información financiera aplicado por la entidad. Por ello, no se espera que dichas políticas sean aprobadas por la asamblea general, por cuanto para ello este organismo delega esta función en el administrador o en otros cuerpos de gobierno de la entidad; esto no significa que al emitir los estados financieros, en las notas, no se incluya un resumen de las políticas significativas aplicadas por la entidad, las cuales son útiles para que los usuarios puedan comprender la información que se presenta en los estados financieros de propósito general.

Dentro de las metodologías aceptadas para la valoración de activos, es válido tomar: el avalúo catastral, o el avalúo catastral y adicionarle un porcentaje (10%, 15%, 20%)

La decisión de aplicar o no el modelo de revaluación es de la administración de la entidad, y para ello se deben realizar juicios respecto de la base de medición (costo histórico o valor corriente) y de las técnicas de medición que serán aplicadas para determinar el valor razonable de los activos de la entidad (Técnicas de ingresos, costos o

mercado), conforme al marco de información financiera aplicado.

También se deben considerar las decisiones que toman los usuarios con esta información y las restricciones de costo-beneficio, dado que los costos de suministrar información no deben exceder los beneficios que perciben los usuarios.

Tratándose de un elemento de propiedad, planta y equipo, los marcos técnicos permiten el uso del modelo del costo, el cual, fundamentado en las circunstancias, también es útil para que los usuarios tomen sus decisiones.

Respecto del enfoque utilizado para determinar el valor razonable, se deberá tener en cuenta que este puede ser estimado aplicando técnicas fundamentadas en los ingresos, los costos, el mercado, y que el valor razonable representa un precio de salida, y en caso de estimarse, considera las variables que los participantes del mercado tendrían en cuenta al adquirir el activo que está siendo valorado. (párrafos 61 a 90 de la NIIF 13, para comprender los diferentes enfoques y jerarquía del valor razonable).

Por ello, considerar el avalúo catastral o un incremento de este, como un sustituto del valor razonable, solo sería posible si este representa "el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.

En la gran mayoría de los casos el avalúo catastral representa un valor distinto, y por ello se deberán analizar los hechos y



circunstancias, además de las diferentes técnicas de estimación, y el marco de información financiera aplicado, para determinar cuál es la mejor estimación del valor razonable, cuando una entidad ha decidido aplicar el modelo de revaluación.

Respecto de este tema, le recomendamos que efectúe una revisión de sus políticas contables, dado que una entidad también podría aplicar el modelo del costo, y revelar en notas a los estados financieros, otras estimaciones de valor, como las referidas en su consulta.

En una entidad del Grupo 2 los costos incurridos para determinar el valor razonable requerido en el modelo de revaluación, ante la ausencia de un mercado activo, y la evaluación de los efectos que esta información genera en las decisiones de los usuarios, entre otros asuntos, podría llevar a concluir, que la aplicación del modelo de revaluación representa costos que exceden los beneficios.

Los activos que tienen vocación de uso, como las propiedades planta y equipo, no generan flujos directos, y por ello, no es claro que su revaluación tenga un efecto significativo sobre las decisiones que los usuarios toman sobre la capacidad de la entidad para generar

flujos de efectivo y sobre la evaluación de la gestión de los administradores.

Los ajustes de las propiedades, planta y equipo, bien podrían entenderse como ajustes de capital, y no como un componente de las ganancias de la entidad.

Tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 3, la base de medición es el costo histórico, esto es el modelo del costo, por lo que la revaluación del activo solo sería aplicable si la entidad decide utilizar otras bases de medición de las NIIF, o en la NIIF para las Pymes, tal como está permitido en el numeral 2.2 del anexo 3 del decreto 2420 de 2015.

El nuevo régimen tributario qué restricciones establecería para los asociados (a la entidad sin ánimo de lucro)”

No es competencia del CTCP pronunciarse sobre temas tributarios. Le recomendamos, para este caso, revisar la guía para entidades sin ánimo de lucro emitida por la DIAN (concepto unificado No. 0481, del 27 de abril de 2018), y remitir las inquietudes sobre temas tributarios directamente a la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (...)



Políticas contables en una PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0824	<i>(...) En un conjunto de propiedad horizontal se realiza un diagnóstico inicial donde al alcance se evidencian unos estados financieros junto con sus notas y revelaciones comparativos 2018-2017, con unas políticas dentro de las notas bajo el marco normativo del Decreto 2706 de 2012 y dictaminados en limpios y sin salvedad alguna por la anterior revisoría fiscal.</i> <i>(...) ¿Es suficiente unas políticas dentro de las notas y revelaciones como elemento probatorio sin tener al alcance el manual de políticas contables y sin un acta de consejo de administración al alcance que conste la aprobación de un manual de políticas contables bajo NIF?</i> <i>¿Es suficiente que en el Acta de Asamblea Extraordinaria aprobaron los estados financieros incluya unas políticas contables bajo NIF en las notas y sin el manual al alcance?</i> <i>¿Puede quedar subsanado los estados de periodos anteriores si se elabora el manual de políticas bajo NIIF en el 2019?</i>

RESPUESTA

El capítulo III del Decreto 2706 de 2012 (...) incorpora los requisitos para la presentación de los estados financieros. Un juego completo de estados financieros comprende el balance, el estado de resultados, y las notas, en las que se debe incluir un resumen de las políticas contables aplicadas por la copropiedad.

Por ello, no es necesario que en la convocatoria realizada a los copropietarios se remita el manual de políticas contables. La existencia de manuales de políticas y procedimientos, que forman parte del sistema de control interno de la copropiedad, es un asunto que depende de su complejidad y de las decisiones internas, y por ello la elaboración de un manual de políticas contables, que resuma las bases sobre las que se elaboran los estados financieros, podría no ser aplicable.

En el caso de una entidad que aplique el anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, se entendería que los estados financieros presentados para aprobación de la

asamblea cumplen los requerimientos incorporados en esta norma, lo cual es certificado por el representante legal de la copropiedad, y en algunos casos dictaminados por el Revisor Fiscal.

Respecto de las políticas contables y la obligatoriedad de su autorización, el CTCP manifestó lo siguiente, mediante concepto 2018-0685:

"De acuerdo con lo establecido en la NIC 1.17 (Grupo 1) o en el párrafo 3.2 de la NIIF para las PYMES (Grupo 2), una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las normas que sean aplicables. La presentación razonable también requiere que una entidad selecciones y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 políticas contables, cambios en estimaciones y errores (Grupo 1) o la sección 10 de la NIIF para las PYMES (Grupo 2), en donde se establece una jerarquía normativa que debe considerar la administración en ausencia de una norma que aplique específicamente a una partida.



Además es importante indicar que el responsable de los estados financieros es la administración de la entidad, quien se apoya para su elaboración y presentación en un profesional de la contaduría que actúa como contador público y certifica junto con el representante legal dichos estados financieros. Posterior a la certificación, los estados financieros también pueden ser dictaminados por otro contador que actúa como revisor fiscal o auditor externo.

Al definir las políticas contables, además de considerar lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad, es de alta pertinencia tener en cuenta las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de propósito general y el objetivo o propósito de ellos, los cuales deben ser útiles para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad y para evaluar la gestión de los administradores. Si no se consideran estos elementos, las políticas contables aplicadas por la entidad podrían cumplir los requerimientos de la norma pero no el propósito de los estados financieros.

Las políticas contables bajo NIIF deben ser elaboradas y aprobadas por la máxima autoridad de la administración de la compañía (que puede ser el gerente o la junta directiva) o a quienes esta delegue (gerencia financiera, departamento de contabilidad), pero NO requieren de un Acta de Asamblea de Accionistas o de Junta de Socios para su aprobación.

En conclusión, los estados financieros son responsabilidad de la administración, y las políticas contables para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, son las incorporadas en el marco técnico, las cuales están dirigidas a cumplir el objetivo de los estados financiero de propósito general. No le corresponde a la Asamblea de Accionistas o Junta de Socios aprobar dichas políticas, pero esto no significa que la administración no pueda informar a la asamblea o la junta sobre las políticas contables adoptadas por la compañía, las cuales, como se indicó arriba, deben haber considerado las necesidades de sus usuarios, y el propósito u objetivo de los estados financieros.

Para terminar, es importante anotar que los marcos de información financiera contienen requerimientos que obligan a incorporar en los estados financieros:

- Un resumen de las políticas contables significativas en las notas a los estados financieros (ver párrafo 10 literal e, de la NIC 1, y el párrafo 8.4 (b) de la NIIF para las PYMES).
- En las notas a los estados financieros se deberá presentar información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas (ver párrafo 112 literal a, y 117, de la NIC 1 y el párrafo 8.2 de la NIIF para las PYMES).

De acuerdo con lo anterior, no constituye ninguna irregularidad o ilegalidad que una asamblea de accionistas o junta de socios no haya elaborado un acta donde se aprueben las políticas contables de la entidad, basta con que aprueben los estados financieros en la asamblea o junta dispuesta para tal fin, para concluir que están de acuerdo con las cifras y con las políticas utilizadas para su elaboración”.

¿Es suficiente unas políticas dentro de las notas y revelaciones como elemento probatorio sin tener al alcance el manual de políticas contables y sin un acta de consejo de administración al alcance que conste la aprobación de un manual de políticas contables bajo NIF?

Como se observa en lo dispuesto en el concepto 2018-0635, no es necesario que las políticas contables se encuentren aprobadas mediante un acta de la asamblea, debido que esta labor le corresponde a la administración de la copropiedad, la cual deberá elaborar sus políticas contables teniendo en cuenta lo establecido en los marcos técnicos de información financiera, y en especial la orientación profesional No 15 (...)

¿Es suficiente que en el Acta de Asamblea Extraordinaria aprobaron los estados financieros incluya unas políticas contables bajo NIF en las notas y sin el manual al alcance?

Los estados financieros de la copropiedad deberán contener un resumen de las políticas contables significativas en las notas a los estados financieros (ver párrafo 10 literal e, de la NIC 1, y el párrafo 8.4 (b) de la NIIF para las PYMES).

En las notas a los estados financieros se deberá presentar información acerca de las bases para la preparación de los estados



financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas (ver párrafo 112 literal a, y 117, de la NIC 1 y el párrafo 8.2 de la NIIF para las PYMES).

De acuerdo con lo anterior, la norma se refiere a la obligación de incluir en las notas un resumen de políticas contables significativas, sin que se establezca la obligatoriedad de que en el sistema de control interno de la entidad se incorpore un manual de políticas contables.

En el caso de una entidad que aplique el Decreto 2706 de 2012 (anexo 3º del DUR 2420 de 2015), dada su menor complejidad, el mantener un manual de políticas contables podría no ser aplicable.

En este caso se entendería que la entidad cumple los requerimientos de este marco normativo.

En algunas entidades el CTCP recomienda elaborar el manual de políticas contables de la entidad, el cual es un requisito formal; pero lo importante es cumplir las normas de información financiera aplicables a la entidad, las cuales constituyen la base de las políticas contables de la copropiedad.

¿Puede quedar subsanado los estados de periodos anteriores si se elabora el manual de políticas bajo NIIF en el 2019?

La contabilidad se basa en principios, y para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, **es imprescindible tener políticas contables definidas**, las cuales deben ser extraídas del Marco de Información Financiera que le sea aplicable, y adaptarse a las particularidades de la entidad (aunque no se tengan documentadas formalmente).

También es importante recordar que cuando el administrador y el contador de la propiedad horizontal certifican los estados financieros, estos declaran que han verificado las afirmaciones implícitas y explícitas, contenidas en ellos, y que las cifras han sido fielmente tomadas de los libros.

El no tener documentada las políticas contables no necesariamente constituye un error material siempre que las mismas se hayan aplicado de conformidad con las

normas de información financiera vigentes en Colombia.

No obstante, si las políticas contables se encuentran documentadas pero no se aplican de manera adecuada de conformidad con los marcos de información financiera aplicables en la copropiedad, podría ocasionar riesgos de incorrección material que podrían generar un dictamen con opinión modificada siempre que el Revisor Fiscal concluya que *"sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material"* (NIA 700.17).

El Revisor Fiscal al realizar su trabajo, debe observar que entre sus objetivos en materia de auditoría financiera se encuentra el de *"identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material"*¹⁹⁵ (NIA 315.3)

Dentro del conocimiento requerido por la entidad y su entorno, incluido su control interno, el Revisor Fiscal deberá considerar, entre otras cosas, *"la selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas"*. También deberá evaluar *"si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente"* (NIC 315.11 literal c).

¹⁹⁵ Las NIA se encuentran incorporadas en el anexo cuatro del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.



Si los estados financieros que ya fueron aprobados sin que se tuviera como soporte un manual de políticas contables por escrito, pero las políticas que se aplicaron fueron correctas y no se presentaron errores materiales y el informe del revisor fiscal se presentó sin salvedades, no hay necesidad de volver a presentar los estados financieros para aprobación, y en caso de querer cumplir el proceso formal de tener documentada las políticas contables en la copropiedad, estas podrán elaborarse y aprobarse por parte de la administración.



Políticas contables y errores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1057	"(...) agradezco me suministren información relacionada y aplicable a la legislación colombiana, sobre: 1. Políticas contables para reconocimiento y registro de ingresos operacionales en una empresa de Servicios. 2. Orientación técnica sobre esta situación presentada en una empresa de Servicios: Por error se facturaron ingresos por servicios no prestados a los clientes. Se entiende que, al no ser ingresos derivados de servicios prestados, sobre los mismos no se deben liquidar y pagar impuestos tasas y contribuciones pues se consideran "ingresos no reales facturados". La pregunta es, ¿qué manejo contable se le deben dar a esos registros errados?

RESPUESTA

(...) 1. Políticas contables para reconocimiento y registro de ingresos operacionales en una empresa de Servicios.

Las políticas contables se establecen teniendo en cuenta los requerimientos para reconocer, medir, presentar y revelar los ingresos, de acuerdo con el marco de información financiero aplicable a la entidad, el cual podría corresponder con:

- Grupo 1: NIIF 15, incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios;
- Grupo 2: Sección 23 de la NIIF para las PYMES, incorporada en el anexo 2° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios; Y,
- Grupo 3: Capítulo XII de la Norma de Información Financiera para Microempresas, incorporada en el anexo 3° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

2. Orientación técnica sobre esta situación presentada en una empresa de Servicios: Por error se facturaron ingresos por servicios no prestados a los clientes. Se entiende que, al no ser ingresos derivados de servicios prestados, sobre los mismos no se deben liquidar y pagar impuestos tasas y contribuciones pues se consideran "ingresos no reales facturados". La pregunta es, ¿qué manejo contable se le deben dar a esos registros errados?

Cuando una entidad reconoce ingresos por servicios que no han sido prestados, incurre en un error contable debido que no se han

cumplido los criterios establecidos en los marcos normativos para su reconocimiento, no obstante, si dicho error es material e intencionado puede corresponder con un fraude, de acuerdo con la definición establecida en el anexo 4° del DUR 2420 de 2015:

"Fraude - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal".

Cuando se trate de un error contable, debe observarse si dicho error es material o si es inmaterial; de tratarse de un error inmaterial, este puede corregirse en el periodo actual reconociendo un gasto (ingreso) relacionado con la partida que presenta error; pero de tratarse de un error material, debe realizarse una reexpresión retroactiva de las cifras comparativas en los estados financieros tal como lo menciona la sección 10 de la NIIF para las PYMES (tomado de la consulta 2018-0705).

La corrección de errores afectará el resultado acumulado (también conocido como ganancias retenidas, resultados de ejercicios anteriores, ganancias y pérdida acumuladas, entre otros), de conformidad con lo expresado por los párrafos 10.21 y 10.22 de la NIIF para las PYMES:

"10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos



anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

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

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

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente)".

La reexpresión de estados financieros, consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca (tomado del párrafo 5 de la NIC 8, que se encuentra en el anexo uno del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones).

En relación con la corrección de errores le recomendamos revisar la orientación técnica No. 1 (...) en la cual se han dado instrucciones en relación con la reexpresión de los estados financieros, cuando existen cambios en las políticas o errores que tengan un efecto material en la situación y desempeño financiero de una entidad, así como las consultas 2018-0705, y 2018-0167 donde se realiza un ejemplo al respecto.

Finalmente les recordamos que la administración como responsable de los estados financieros deberá realizar los juicios necesarios, conforme a los requerimientos técnicos, para determinar si el ajuste se considera un

error material o inmaterial. Respecto de la corrección de errores materiales la NIC 8 indica:

"Errores

41. Los errores pueden surgir al reconocer, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo.

Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o [Referencia: Guía de Implementación ejemplo 1]

b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo (negrilla es nuestra)" (...)



PPYE Contratos con el Estado

Concepto	Pregunta
2019-0838	La entidad que asesoro, suscribió un contrato de arrendamiento por el termino de 5 (60 meses) años, a partir del año 2019; el contrato incluye una cláusula donde se indica que <i>"Los arrendadores otorgarán cuatro meses de gracia a el arrendatario, el arrendador entregará el inmueble a título de comodato, a fin de que el arrendatario efectúe las adecuaciones del inmueble, y este no deberá cancelar el canon de arrendamiento..."</i> Si bien, la NIIF 16 no menciona expresamente el tratamiento para los periodos de gracia, como el indicado anteriormente, agradezco me indiquen, si el reconocimiento y la amortización se debe realizar por los 56 meses en los que efectivamente se usará el bien objeto de arrendamiento, y si de igual manera la amortización se realiza por el mismo tiempo. Adicionalmente cual es el tratamiento y reconocimiento bajo NIIF Plenas para los 4 meses de gracia en los que se realizará la adecuación de las instalaciones, con el fin de dejarlas aptas para el uso.

Respuesta

Respuesta basada en la consulta 2019-0383

Lo Primero que debe analizar el consultante es la relación existente entre el Consorcio (...) y (...) SA ESP para establecer la existencia de un contrato de arrendamiento, o de un contrato de concesión o de otro tipo de relación entre las partes.

La sección 34 de la NIIF para las PYMES Actividades especiales y la CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios, trata las operaciones relacionadas con la infraestructura de servicios públicos entregadas a un prestador de servicios públicos para "construir-operar-transferir" o para "rehabilitar-operar-transferir", donde se encuentre de por medio un servicio público prestado por parte de un operador por medio de un acuerdo de concesión o de un acuerdo para prestar los servicios.

CINIIF 12 y la sección 34 de las NIIF para las PYMES, aplican respecto de acuerdos en los cuales una entidad del sector privado (operador) construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público, y opera y mantiene esa

infraestructura durante un periodo de tiempo especificado¹⁹⁶.

Para evaluar si el activo se encuentra dentro del alcance de las normas citadas anteriormente (acuerdos de concesión de servicios), se deberá realizar, entre otras, un análisis de las siguientes situaciones:

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe concluir si el contrato entre las partes se encuentra dentro del alcance de la CINIIF 12 o la sección 34 de la NIIF para las PYMES. Si el contrato no se encuentra dentro del alcance de un acuerdo de concesión de servicios, debe entonces analizarse la norma aplicable a este tipo de transacciones, la cual puede corresponder con un contrato de arrendamiento bajo la sección 20 de la NIIF para las PYMES, NIC 17 (hasta antes de diciembre 31 de 2018) o NIIF 16 (a partir de 2019), o con un contrato de prestación de servicios bajo la sección 23 de la NIIF para las PYMES o la NIIF 15.

Si el contrato se encuentra dentro del alcance de las normas relacionadas con los acuerdos de concesión de servicios, debe determinar si la contraprestación recibida por la rehabilitación, mantenimiento u operación de

¹⁹⁶ CINIIF 12.3, contenido en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015



la infraestructura corresponde con un activo financiero o intangible, realizando el

siguiente análisis:

Criterio de cumplimiento	Criterio de verificación
El operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción, de la entidad que efectúa la concesión.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente pactados o establecidos.
La concedente garantiza al operador un importe específico o determinable, o el déficit, si lo hubiere, de los aportes recibidos por los usuarios y los aportes específicos o determinables.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente garantizados.
Tiene el operador un derecho contractual a cobrar a los usuarios de los servicios, de acuerdo con el grado de uso del servicio por parte del público.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo intangible, por la inversión realizada en la infraestructura de servicios públicos.

La entidad debe tener presente, que los activos entregados por parte de la concedente (municipio, departamento, empresa de servicios públicos) no debe ser reconocida como elementos de propiedad, planta y equipo, debido que como lo menciona el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 en la CINIIF 12 párrafo 11:

“Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe concluir si el contrato entre las partes se

encuentra dentro del alcance de la CINIIF 12 o la sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Si el contrato no se encuentra dentro del alcance de un acuerdo de concesión de servicios, debe entonces analizarse la norma aplicable a este tipo de transacciones, la cual puede corresponder con un contrato de arrendamiento bajo la sección 20 de la NIIF para las PYMES, NIC 17 (...) o NIIF 16 (...), o con un contrato de prestación de servicios bajo la sección 23 de la NIIF para las PYMES o la NIIF 15.

Si el contrato se encuentra dentro del alcance de las normas relacionadas con los acuerdos de concesión de servicios, debe determinar si la contraprestación recibida por la rehabilitación, mantenimiento u operación de la infraestructura corresponde con un activo financiero o intangible, realizando el siguiente análisis:

Criterio de cumplimiento	Criterio de verificación
El operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción, de la entidad que efectúa la concesión.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente pactados o establecidos.
La concedente garantiza al operador un importe específico o determinable, o el déficit, si lo hubiere, de los aportes recibidos por los usuarios y los aportes específicos o determinables.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo financiero, por el valor presente de los flujos de efectivo contractualmente garantizados.
Tiene el operador un derecho contractual a cobrar a los usuarios de los servicios, de acuerdo con el grado de uso del servicio por parte del público.	Si la respuesta es un sí, entonces la entidad debe reconocer un activo intangible, por la inversión realizada en la infraestructura de servicios públicos.



La entidad debe tener presente, que los activos entregados por parte de la concedente (municipio, departamento, empresa de servicios públicos) no debe ser reconocida como elementos de propiedad, planta y equipo, debido que como lo menciona el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 en la CINIIF 12 párrafo 11: *"Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser*

reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas.

El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato".



Firma del revisor fiscal en los EEFF

Concepto	Pregunta
2019-0835	Una sociedad, de acuerdo con lo establecido por el artículo 13 párrafo 2 de la Ley 43 de 1990, la cual 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, NO se encuentra obligada a tener Revisor Fiscal; tomando en consideración que el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, establece que: "los estados financieros serán dictaminados por Revisor Fiscal o Contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas", aun así: ¿Se tendría la obligación de presentar los estados financieros dictaminados por un Contador Público, aun cuando no estamos en obligación de tener Revisor Fiscal como sociedad basados en el artículo 13 en mención?

Respuesta

La obligación de tener revisor fiscal se encuentra en varias normas, entre las cuales tenemos las siguientes:

- Artículo 203 del Código de Comercio, están obligadas a tener revisor fiscal las sociedades anónimas, las sucursales de sociedades extranjeras, y 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.
- Párrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, 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.

Referente a lo expresado por el consultante, en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 se define un estado financiero dictaminado, estableciendo que es aquel firmado por contador público independiente o por revisor fiscal cuando existiere obligación de tenerlo.

En conclusión, 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. Por ello, le corresponde a la administración, como responsable de los estados financieros determinar si existen o no existen disposiciones legales o reglamentarias, o en los estatutos, que establezcan la obligación de incorporar un dictamen del revisor fiscal o de un contador independiente en sus estados financieros; por ejemplo el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008¹⁹⁷ que trata el caso de las Sociedades Anónimas Simplificadas.



Preguntas sobre Propiedad Horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-212	(...) Soy administradora de un Conjunto reglamentado como Propiedad Horizontal y pertenecemos al grupo 3 de las NIIF. La anterior administradora facturó su última cuenta de cobro del mes de abril de 2.018 sin el requisito de adjuntar la seguridad social, a la cual está obligada debido a su clase de contrato por valor de \$ 1.242.000. Motivo por el cual hasta la fecha no he realizado el pago. La misma señora manejaba de forma irregular el efectivo de la copropiedad y en el momento de entregar el cargo dejó en Estados Financieros, cuenta de caja \$ 439.573, más no entregó dicho dinero y se negó también a reintegrarlo al Conjunto. No es claro cuando retiró ese dinero la administradora. A la fecha (un año después) no ha entregado los soportes ni para el dinero retirado presuntamente de forma indebida, ni la SS para pagarle sus honorarios. He leído previamente su concepto 522 de 2.018 y de la lectura se podría interpretar que no se puede compensar. La revisora Fiscal ordenó a la contadora compensar dicho rubro y me presentan el Estado Financiero a diciembre de 2.018 desapareciendo la cuenta por cobrar del activo (yo ordené que ese dinero fuera reclasificado a cuentas por cobrar) y disminuyendo la cuenta por pagar en los \$439.573 Es decir la Revisora Fiscal ordenó pagarle a la administradora parte de lo que se le debía, sin los requisitos de ley para el pago a los independientes como es la seguridad social. Preguntas: Se pueden compensar estas dos cifras, juntas irregulares para una administración. Se puede iniciar un cobro jurídico por el presunto retiro de dinero de una forma indebida, sin soportes ni comprobantes. Mi mayor inquietud es que mi opinión como administradora no cuenta. Las Notas a los Estados Financieros la firma solamente la contadora. Es obligación o no que deban ser firmadas por alguien más (Administradora y o Revisor Fiscal) Puede la Revisora Fiscal ordenar este ajuste (compensando dos cuentas irregulares) sin la aprobación de la administración.

RESPUESTA

¿Se pueden compensar una cuenta por pagar a una persona con una cuenta por cobrar a la misma persona?

Desde el punto de vista contable, los dos hechos económicos surgieron de forma diferente, el primero una cuenta por pagar

por la prestación de servicios, y el segundo una cuenta por cobrar por dineros no entregados (responsabilidades), por lo que se debe presentar en los estados financieros de manera separada una cuenta por cobrar y una cuenta por pagar; sin embargo no es función del CTCP aprobar o no la



compensación a la que se refieren las normas civiles que reglamentan la compensación entre dos personas, por lo que nuestra afirmación se refiere únicamente a la forma como debe presentarse en los estados financieros.

Respecto de la información financiera para entidades pertenecientes al grupo 3, el párrafo 2.38 del capítulo 2 del anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 "Marco Técnico de Información Financiera para Microempresas" menciona lo siguiente:

"Compensación

2.38 No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos. Tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se deben presentar por separado, a menos que las normas legales o los términos contractuales permitan lo contrario".

Como se estipula en dicho párrafo, si una norma legal o un acuerdo contractual entre las partes lo permite, entonces la partida se presentará compensada en la información financiera, lo cual puede ocurrir cuando se obtenga la autorización expresa de la persona o al momento del pago; al observar las normas legales encontramos la figura de la compensación especificada en el Código Civil Colombiano (artículos 1714 y 1715), que permite efectuar cruce de cuentas cuando dos personas son deudoras una de otra y se cumplan ciertas condiciones, de la siguiente manera:

"Artículo 1714. Compensación

Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse.

Artículo 1715 Operancia de la compensación

La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aún sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen las calidades siguientes:

- 1.) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.*
- 2.) Que ambas deudas sean líquidas; y*
- 3.) Que ambas sean actualmente exigibles.*

Las esperas concedidas al deudor impiden la compensación; pero esta disposición no se

aplica al plazo de gracia concedido por un acreedor a su deudor".

De acuerdo con lo anterior, si no existe expresamente una solicitud del deudor/acreedor para compensar dichas partidas, y no se ha cumplido lo especificado en el artículo 1715 del Código Civil, entonces se presentará la cuenta por cobrar de forma separada a la cuenta por pagar con la misma persona.

¿Se puede iniciar un cobro jurídico por el presunto retiro de dinero de una forma indebida, sin soportes ni comprobantes?

El hacer cobro jurídico a la anterior administradora es una decisión de la copropiedad, y no es competencia del CTCP, por lo que el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento.

¿Opinión de la administradora respecto de la decisión de compensar?

La decisión de compensar o no es de carácter contractual o legal, y no necesariamente de forma unilateral, como se expuso anteriormente; se recuerda que en el artículo 51 de la Ley 675 de 2001, por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, se establece la obligación de llevar contabilidad en las copropiedades, bajo la responsabilidad del administrador de la siguiente manera:

"La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: ...

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto..."

Sin embargo, el administrador debe cumplir los requisitos establecidos en las normas legales sobre contabilidad e información financiera.

Las Notas a los Estados Financieros la firma solamente la contadora. ¿Es obligación o no que deban ser firmadas por alguien más (administradora y o revisor fiscal)?

Mediante concepto 2017-619 el CTCTP manifestó que las notas a los estados financieros son responsabilidad de la



administración, entendiéndose el término "Administración" como el representante legal (administrador) y el Contador público.

Las notas a los estados financieros hacen parte integral de los estados financieros, pero no requieren de la firma de quienes participan en su elaboración. Dicha firma deberá ir plasmada en los Estados Financieros, bien sea bajo la modalidad de estados financieros certificados o estados financieros dictaminados, para aquellas entidades que por obligación o de manera voluntaria deban tener la figura de revisor fiscal.

Los artículos 36, 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, establecen:

"ARTICULO 36. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y NORMAS DE PREPARACION. Los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (...)"

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

¿Puede la Revisora Fiscal ordenar este ajuste (compensando dos cuentas) sin la aprobación de la administración?

Aunque la revisoría fiscal puede "impartir instrucciones" de conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, dichas instrucciones no deben entenderse como órdenes a la administración, sino que deben corresponder a instrucciones generales y recomendaciones sobre cumplimientos normativos y de los marcos técnicos de información financiera, también el Revisor Fiscal emite una opinión sobre los estados financieros (dictamen) y una carta de recomendaciones; pero quien toma la decisión de seguir o no las recomendaciones es la administración (...).



Preguntas varias PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0234	(...) Teniendo en cuenta que estamos presenciando casos de incumplimiento, por parte de copropietarios de bienes sometidos al régimen de la propiedad horizontal, del pago oportuno de servicios que se les suministran y desconocimiento de los intereses causados por los recursos así representados, con el argumento de que en el Artículo 30 de la misma ley, donde se trata el tema y la tasa a liquidar, se hace referencia solamente al "retardo en el cumplimiento del pago de expensas" y son estas sobre las cuales se legisla en otras normas, CONSULTAMOS 1º.) Si los cobros que se producen por las Administraciones de estos entes, por concepto de cuotas de administración, así como por servicios de agua y energía, a través de calderas, dan lugar al cobro de intereses moratorios, solamente sobre el valor de la cuota de administración y no sobre el total de la factura. 2º.) Si los montos que por tales conceptos se producen, requieren, ¿cómo las cuotas, aprobación anual de las Asambleas, o basta que correspondan al valor de los consumos determinados por "medidor" o al prorrateo del monto que factura la Empresa que suministra los insumo, política que debe constar en el respectivo reglamento? 3º.) ¿Si es posible incluir en los Reglamentos, facultad de la Asamblea, de aprobar condonación de cuotas de administración e intereses causados, mediante decisión adoptada por ese órgano o por el Consejo?"

RESPUESTA

(...) **1º.) Si los cobros que se producen por las Administraciones de estos entes, por concepto de cuotas de administración, así como por servicios de agua y energía, a través de calderas, dan lugar al cobro de intereses moratorios, solamente sobre el valor de la cuota de administración y no sobre el total de la factura.**

Dentro de la Ley 675 de 2001, por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, el artículo 30 está referido al cobro de intereses sobre las expensas. En el artículo 3º se define el concepto de expensas comunes necesarias, y dentro de este concepto se contemplan los servicios públicos esenciales relacionados con estos. En conclusión, si los servicios públicos referidos por el consultante se consideran esenciales, estarían incluidos dentro del concepto de expensas comunes necesarias y, por ende, les aplicaría el artículo 30 de la Ley 675 de 2001.

A continuación, los artículos 3º y 30 de la Ley 675 de 2001:

"ARTÍCULO 3º. Definiciones. Reglamentado por el Decreto Nacional 1060 de 2009. Para los efectos de la presente ley se establecen las siguientes definiciones:

(...)

Expensas comunes necesarias:
Erogaciones necesarias causadas por la administración y la prestación de los servicios comunes esenciales requeridos para la existencia, seguridad y conservación de los bienes comunes del edificio o conjunto. Para estos efectos se entenderán esenciales los servicios necesarios, para el mantenimiento, reparación, reposición, reconstrucción y vigilancia de los bienes comunes, así como los servicios públicos esenciales relacionados con estos.

ARTÍCULO 30. Incumplimiento en el pago de expensas. El retardo en el



cumplimiento del pago de expensas causará intereses de mora, equivalentes a una y media veces el interés bancario corriente, certificado por la Superintendencia Bancaria, sin perjuicio de que la asamblea general, con quórum que señale el reglamento de propiedad horizontal, establezca un interés inferior.

Mientras subsista este incumplimiento, tal situación podrá publicarse en el edificio o conjunto. El acta de la asamblea incluirá los propietarios que se encuentren en mora.

PARÁGRAFO. La publicación referida en el presente artículo solo podrá hacerse en lugares donde no exista tránsito constante de visitantes, garantizando su debido conocimiento por parte de los copropietarios". (Negrilla añadida)

2º.) Si los montos que por tales conceptos se producen, requieren, ¿cómo las cuotas, aprobación anual de las Asambleas, o basta que correspondan al valor de los consumos determinados por "medidor" o al prorrateo del monto que factura la Empresa que suministra los insumo, política que debe constar en el respectivo reglamento?

La forma como se distribuya el valor de estos servicios será una decisión de la Asamblea de copropietarios y sería ideal que se incluyera en el reglamento de propiedad horizontal, teniendo en cuenta lo descrito en el numeral 6º del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 que dice:

"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:

(...)

6. Aprobar las reformas al reglamento de propiedad horizontal".

3º.) ¿Si es posible incluir en los Reglamentos, facultad de la Asamblea, de aprobar condonación de cuotas de administración e intereses causados, mediante decisión adoptada por ese órgano o por el Consejo?

La condonación de expensas y de intereses moratorios no está descrita en la Ley 675 de 2001, sin embargo, corresponderá a una decisión de la Asamblea de copropietarios y sería ideal que en el reglamento de propiedad horizontal se incluyera el procedimiento respecto de este tema, teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 675 de 2001 y en otras normas legales o reglamentarias (como las descritas en el Código Civil, en relación con la prescripción de obligaciones. Al respecto el numeral 6º del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 dice:

"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:

(...) 6. Aprobar las reformas al reglamento de propiedad horizontal".

En conclusión, es la asamblea de copropietarios la que debe estipular en sus reglamentos, la forma como deben reglarse las relaciones entre la copropiedad y los copropietarios, en dicho reglamento deberá estipularse la tasa de interés, la forma de cobro, el valor de las expensas y sus componentes; de tal manera que, si en una copropiedad dichas cosas no se han reglamentado, puede realizarse mediante decisiones de la asamblea (...).



Preguntas varias sobre propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0393	La presente tiene como objeto tener conocimiento, si con las irregularidades que relacionaré a continuación, los estados financieros presentados con motivo de asamblea ordinaria de copropietarios, cumple con las normas legales para su aprobación En la asamblea hice la objeción para la aprobación de los mismos, pero ni la administradora que ejerció como presidente de la asamblea, como tampoco las profesionales contables que trabajan para la unidad, tuvieron el más mínimo interés de presentarle atención, como tampoco de dar una respuesta coherente acorde a las normas que lo rige. 1. Es válido aprobar estados financieros que no tengan la tarjeta profesional del contador, según la profesional fue un olvido. 2. Los estados financieros no estaban acompañados con las notas. 3. Había diferencia de cifras en estado de resultados comparativos y en la ejecución presupuestal. 4. La depreciación de los motores la tomaron como ejecución. 5. De igual manera la presupuestaron para este año 6. En el año anterior, en el orden del día, en el punto: nombramiento de revisor fiscal. Uno de los miembros del consejo de administración propone remplazar el revisor por una propietaria, que sólo le cobraría el valor de la cuota de administración. Después de ser consultado que, si era con responsabilidades, la respuesta fue positiva, por parte de la señora xx. En el acta quedó con las funciones de revisar, supervisar, y auditar los movimientos contables del edificio. Los estados no fueron dictaminados, como tampoco presentó informes de hallazgos. Dentro de la asamblea, solicité los informes y la respuesta fue que a la unidad no le obligaba tener revisor fiscal, que solo la habían nombrado para ponerle cuidado a la contadora. Respuesta que me parece extraña, ya que retiraron la contadora que lleva 4 años en la unidad, a mi concepto siempre presentó informes muy completos para su comprensión, claro que soy respetuosa de las decisiones que tomen los órganos administrativos. Lo que no me parece ético es que la remplazarán por una amiga de la persona que fue nombrada para cuidar a la contadora. 7. Qué deberes y responsabilidades tiene este nombramiento "supervisora, auditora y revisora" 8. Los informes no llevan el porcentaje de cumplimiento de la ejecución presupuestal. 9. No concuerda el informe de deudas por pagar, el informe de la administradora dice que sólo deben \$30.000.000 por concepto de impuesto predial y en el balance de dice que se deben \$36.000.000 10. Otra irregularidad es que pasaron estado de cartera a diciembre con los nombres de los propietarios, lo que usualmente anexan es la lista de morosos. 11. También presupuestan vigilancia y otros rubros que no están aprobados por asamblea, correspondiente aproximadamente al



30% del presupuesto aprobado.

RESPUESTA

(...) Es importante resaltar que una cosa son los estados financieros del conjunto residencial constituido como persona jurídica y otra cosa corresponde al presupuesto que debe presentar el administrador y el Consejo de Administración sobre ingresos y gastos, junto con el presupuesto anual para determinar las cuotas ordinarias o extraordinarias del conjunto.

El artículo 38 de la Ley 675 de 2001 menciona que tanto los estados financieros como el presupuesto anual deben ser aprobados por parte de la Asamblea de propietarios, por lo que la Asamblea puede antes de aprobarlos solicitar correcciones de forma con el objetivo de cumplir con los presupuestos de legalidad establecidos en las normas vigentes.

¿Es válido aprobar estados financieros que no tengan la tarjeta profesional del contador, según la profesional fue un olvido?

Aunque no se cumplió el requisito formal de colocar el número de la tarjeta profesional debajo de la firma del contador que certifica los estados financieros de la Propiedad Horizontal, siempre que los estados financieros no contengan errores materiales y muestren la imagen fiel de las transacciones de la entidad, consideramos que este es un requisito que se puede subsanar obligando a realizar la corrección y colocando el número de tarjeta profesional en los estados financieros, lo cual al subsanarse no invalida su emisión.

Es importante recordar que el parágrafo 3° del artículo 3° de la Ley 43 de 1990 menciona lo siguiente:

"Parágrafo 3. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañada del número de su tarjeta profesional".

Los estados financieros deben presentarse acompañados con las notas

Dado que en general en los estados financieros presentan cifras que agrupan varios conceptos, es un requisito que estos se presenten con las notas que desagregan

las cifras de forma comparativa.

Respecto de los estados financieros, la Ley 222 de 1995 ha mencionado lo siguiente:

Notas a los estados financieros. Los estados financieros deberán venir acompañados de sus respectivas notas (artículo 36 de la Ley 222 de 1995).

Al respecto, los marcos normativos de información financiera vigentes en Colombia establecidos en los anexos 1°, 2° y 3° del Decreto 2420 de 2015, exigen la presentación de las notas a los estados financieros.

Diferencia de cifras entre el estado de resultados comparativos y la ejecución presupuestal

Si se encuentra alguna diferencia en la ejecución presupuestal de ingresos y gastos frente a lo registrado en los estados financieros, deben solicitarse las explicaciones a la administración, pues en algunas ocasiones para efectos comparativos se realizan reclasificaciones.

De otro lado, la ejecución presupuestal se realiza basada en presupuestos de pagos efectivos, lo cual puede diferir del sistema de causación utilizado en los estados financieros, los cuales incluyen transacciones que no implican movimiento de efectivo, tales como las depreciaciones, las amortizaciones de intangibles, el deterioro de cuentas por cobrar, entre otras.

Respuesta Preguntas 4 y 5

La depreciación de los motores no debería incluirse en el presupuesto ni tomarse como una ejecución presupuestal, dado que este concepto de gastos no implica un movimiento de efectivo, y corresponde a un registro contable donde se reconoce el desgaste de los motores por uso.

A continuación, se transcriben apartes de la consulta 2019-237 resuelta por el CTCP sobre el tema de depreciación:

"Algunos parámetros que deben ser considerados para la elaboración del



presupuesto en una propiedad horizontal son los siguientes:

- *La elaboración corresponde al administrador de la copropiedad (numeral 1° y 4°, del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).*
- *Debe presentarse adicionalmente al presupuesto, la ejecución presupuestal (comparación del presupuesto aprobado, versus el presupuesto ejecutado), (numeral 4°, del artículo 51 de la Ley 675 de 2001).*
- *El presupuesto anual de gastos comunes se incrementará con un porcentaje de*

recargo no inferior al 1%, con el fin de atender obligaciones o expensas imprevistas (artículo 35 de la Ley 675 de 2001).

- *La asamblea general de propietarios debe aprobar o improbar el presupuesto anual de ingresos y gastos (numerales 2° y 4°, del artículo 38 de la Ley 675 de 2001).*

A continuación, otros aspectos a tener en cuenta:

Concepto	Presupuesto
Base de la elaboración	Sistema de caja (entradas y salidas proyectadas de dinero)
Objetivo principal	Establecer el valor de las cuotas ordinarias en la copropiedad.
Fondo de imprevistos	Debe incluirse en los activos, como un fondo líquido, por tratarse de una obligación legal, y por ende afecta el presupuesto proyectado de la entidad.
Depreciación, deterioro, amortizaciones, provisiones por demandas.	Deben incluirse únicamente las salidas de efectivo que se requerirán en el periodo de un año, por lo que partidas estimadas contables no son incluidas, pero si deben incluirse partidas destinadas a comprar activos, intangibles, pagar demandas, entre otras.
Comparación	Se compara el presupuesto proyectado con el presupuesto ejecutado.

En conclusión, la depreciación corresponde a un concepto contable, que no debe incluirse en el presupuesto de la copropiedad, debido que no representa una salida de dinero, el cual es el objetivo del presupuesto.

Respuesta Preguntas 6 y 7

De acuerdo con el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, las Propiedades Horizontales residenciales no obligadas a tener Revisor Fiscal lo pueden nombrar de manera voluntaria y este puede ser un copropietario.

En este caso, las funciones del revisor fiscal se deben describir en el acta de nombramiento, a falta de estas, este deberá cumplir con las funciones descritas en el artículo 207 del Código de Comercio.

A continuación, los artículos 56 y 57 de la Ley 675 de 2001:

"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 añadida)*

Respuesta Pregunta 8

La aplicación de porcentajes de ejecución presupuestal en la presentación del presupuesto es útil, pero no se trata de un tema regulado en la legislación, por lo que la administración es libre de realizar su presentación de acuerdo a las mejores prácticas existentes.

Respuesta Pregunta 9

Los libros contables deben coincidir con lo mostrado en los estados financieros, así como cualquier otro informe que contenga cifras contables.

Respuesta Pregunta 10

Respecto de su consulta, debemos manifestar que si bien es cierto el Consejo Técnico de la Contaduría es el organismo competente para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada

aplicación de los marcos técnicos normativos, es importante aclarar que dentro de las funciones del CTCP no se encuentra la de interpretar la Ley ni establecer el alcance de esta.

Respuesta Pregunta 11

De acuerdo con los numerales 2º y 4º del artículo 38 de la Ley 675 de 2001, todos los rubros que se incluyen en el presupuesto de gastos deben estar aprobados por la asamblea de copropietarios. A continuación, el artículo 38:

"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.***

*(...) 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".*** (Negrilla y subrayado añadido) (...)



Presentación EEFF Consolidados primera vez

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0454	(...) Cuando se configura el control por primera vez de una entidad sobre otra compañía sabemos que se deben preparar Estados Financieros Consolidados conforme al Nuevo Marco Técnico Normativo. Sin embargo, la norma no aclara si los primeros estados financieros consolidados se presentarían: a. Comparativos tomando como referencia la información para el año 1 de la matriz (que antes presentaba estados financieros individuales) y para el año 2 la información consolidada (matriz más subsidiarias); o b. Si se presenta sólo para ese año la información consolidada sin comparativo.

RESPUESTA

(...) Análisis de la situación

De conformidad con los marcos normativos establecidos en el anexo 1º y 2º del Decreto

2420 de 2015 y sus modificatorios, los asuntos relacionados con la característica de la comparabilidad se manifiestan de la siguiente manera:

Comparabilidad	Anexo 1º Decreto 2420 de 2015- NIIF	Anexo 2º Decreto 2420 de 2015- NIIF para las PYMES
Propósito	La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas (marco conceptual CC21). Para que la información sea comparable, las cosas similares deben verse parecidas y las cosas distintas deben verse diferentes (marco conceptual CC23). Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar de otra entidad que informa (marco conceptual CC24).	Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de entidades diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos (párrafo 2.11).
Aplicada a los estados financieros	Una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente (NIC 1.38).	Una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparativo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente (párrafo 3.14).



Conclusión sobre la consulta

Respecto de la información consolidada presentada por primera vez por parte de una entidad que en el periodo anterior no tenía subsidiarias, pero que durante el periodo actual adquiere el control de otra entidad, o constituye una subsidiaria, estos deberán presentarse de forma comparativa con los estados financieros de la hoy controladora correspondientes al año anterior.

En notas a los estados financieros, se revelará información relacionada con la

composición del grupo, la participación no controladora sobre las actividades y flujos de efectivo del grupo, entre otras (ver NIIF 12 y sección 9 de la NIIF para las PYMES).

Los estados financieros de propósito general deben presentarse siempre de manera comparativa, para este caso la entidad controladora comparará las cifras con las del periodo anterior, cuando la hoy controladora no tenía subsidiarias, lo que no impide presentar información comparativa. (...)



Presentación de Estados Financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1052	"(...) Las Cámaras de Comercio somos entidades privadas que administramos recursos públicos por delegación del Estado, esto nos lleva a manejar dos tipos de recursos los recursos públicos y los recursos privados. De acuerdo con las instrucciones impartidas por las entidades de control nuestra contabilidad se encuentra debidamente separada en nuestro software contable por cada uno de estos recursos para todos los componentes de los EEFF. Sin embargo, a la hora de realizar la presentación de los Estados Financieros, estos se presentan unificados ya que somos un solo ente jurídico. Bajo la concepción de las normas contables vigentes en nuestro país ¿es obligación presentar dos juegos de Estados financieros teniendo en cuenta la particularidad del manejo de los recursos públicos y recursos privados a pesar de que somos una sola entidad reportante? (...) "

RESPUESTA

(...) Antes de abordar el análisis técnico es importante referir los requerimientos contenidos en la Ley 1314 de 2009, que establece:

"Artículo 15. Aplicación extensiva. Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoría, o cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a este."

Los requerimientos contenidos en la Ley 222 de 1995, sobre la preparación y presentación de estados financieros establece:

"Artículo 34. OBLIGACION DE PREPARAR Y DIFUNDIR ESTADOS FINANCIEROS. A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera."

El Gobierno Nacional podrá establecer casos en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados.

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades."

Los requerimientos contenidos en el Decreto Único Reglamentario 220 de 2015 en el anexo N°. 2, sobre la preparación y presentación de estados financieros establece:

"Frecuencia de la información

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:

(a) ese hecho;

(b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y



(c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables”

Conjunto completo de estados financieros

3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye todo lo siguiente:

(a) *un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa;*

(b) *una u otra de las siguientes informaciones:*

(i) *Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral.*

(ii) *Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.*

(c) *Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;*

(d) *Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa; y (e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa”*

“Presentación de información no requerida por esta Norma

3.25 Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.”

También es pertinente considerar lo establecido en el nuevo marco conceptual respecto de la entidad que informa, donde al respecto se establece lo siguiente:

“La entidad que informa

3.10 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta,

por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad que informa puede corresponder a una entidad legal, una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad, en el caso en que se elaboren estados financieros consolidados o combinados.

Ahora bien, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro, el CTCP también ha indicado que la entidad podría evaluar la opción de aplicar la contabilidad de fondos, considerando la aplicación del método del diferido o de los fondos restringidos, el cual permite separar los fondos gestionados cuando ello resulte pertinente. Para un mayor detalle se puede acceder al enlace <http://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-tecnicas/1472852119-2195>, orientación N°. 14 para entidades sin ánimo de lucro. El hecho que la Entidad pueda optar por llevar contabilidad de fondos, los estados financieros corresponderán a un único estado financiero como Entidad reportante, por tanto, en concepto de este Consejo, no es dable presentar dos estados financieros de forma independiente.

En conclusión, aplicando las normas vigentes, para el caso expuesto en su consulta podrían ser aplicables las normas que permiten elaborar estados financieros de un segmento o parte de una entidad, o la contabilidad de fondos que permite separar los fondos gestionados por una entidad, teniendo presente el objetivo para el cual son elaborados los estados financieros de propósito general, esto es que sean útiles para la toma de decisiones relacionadas con la evaluación de la situación financiera, el rendimiento o desempeño, la capacidad de generar flujos de efectivo, y evaluar la gestión de los administradores. Esto requerirá que los responsables de los estados financieros efectúen los juicios necesarios que permitan dar cumplimiento al objetivo de los EFPG, los cuales se dirigen a usuarios que no tienen acceso a la administración de la entidad.

Es posible que las entidades de control puedan exigir la presentación de informes separados (no la presentación de estados financieros independientes), sobre el manejo de recursos públicos, para lo cual indicaran



las condiciones y forma de cada uno de los reportes, excepto que hayan requerimientos de carácter legal sobre los cuales no tiene conocimiento el CTCP, en cuyo caso será el ente de control el responsable de definir las

normas de carácter especial sobre las que se debe preparar, presentar y reportar la información financiera para los recursos públicos.(...)



Presentación rendimientos financieros como ingresos operacionales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1056	"Las Entidades sin Ánimo de Lucro, dedicadas al servicio de la Educación Superior, colocan los ingresos generados por su actividad meritoria en portafolios de Inversión con riesgo conservador, con el fin de salvaguardar dichos recursos. Esta colocación de recursos genera unos rendimientos financieros los cuales teniendo en cuenta su origen (Actividad Meritoria) se podrían considerar como ingresos operacionales. (...) De acuerdo con la NIIF, ¿es posible presentar dichos ingresos en los estados financieros, clasificados como ingresos operacionales? "

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del peticionario, sea lo primero recordar que las normas aplicables en Colombia, para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, son las siguientes:

- Grupo 1: NIIF 15, incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios;
- Grupo 2: Sección 23 de la NIIF para las PYMES, incorporada en el anexo 2º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios; y,
- Grupo 3: Capítulo XII de la Norma de Información Financiera para Microempresas, incorporada en el anexo 3º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

En consideración de las disposiciones enunciadas, las ESAL, como es el caso de la entidad consultada, considerará los siguientes aspectos en el estado de resultados:

Para una entidad que aplica NIIF Plenas, el párrafo 82 de la NIC 1 establece:

"Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado del resultado del periodo

82 además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:

(a) ingresos de actividades ordinarias que se presenten por separado de los ingresos por

intereses calculados utilizando el método del interés efectivo; Resaltado propio

(aa) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;

(...)

(ca) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado, y se pasa a medir a valor razonable con cambios en resultados, cualquier ganancia o pérdida que surja de una diferencia entre el costo amortizado anterior del activo financiero y su valor razonable en la fecha de la reclasificación (como se define en la NIIF 9);

(cb) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral de forma que se mida a valor razonable con cambios en resultados, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral que se reclasifican al resultado del periodo;(...)"

Así mismo, los párrafos 114 y 115 de la NIIF 15, establecen:

"Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven



afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación."

Para las entidades que utilizan la NIIF para las PYMES y las NIF para Microempresas, se presentaría una separación entre los ingresos de actividades ordinarias por ventas de productos, servicios, arrendamientos, intereses, dividendos y participaciones y explotación de intangibles.

El párrafo 23.30 de la NIIF para pymes establece:

"23.30 Una entidad revelará:

(a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios; y

(b) el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

(i) venta de bienes;

(ii) la prestación de servicios;

(iii) intereses;

(iv) regalías;

(v) dividendos;

(vi) comisiones;

(vii) subvenciones del gobierno; y

(viii) cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos."

Así las cosas y con relación a los ingresos financieros, en una presentación funcional estos deben presentarse por separado en el estado de resultados o en las notas, y para efectos de ayudar a establecer otras medidas de rendimiento o desempeño, ellos son excluidos de la utilidad operacional.

También es común encontrar presentaciones en las cuales se establece un subtotal para la utilidad o pérdida operacional, subtotal que luego es adicionada con otros ingresos procedentes de inversiones, y otras ganancias y pérdidas, obteniéndose así la ganancia antes de intereses e impuestos (EBIT); posteriormente se restan los gastos por intereses o costos financieros para obtener la utilidad antes de impuestos (EBT).

Estas subclasificaciones reflejan medidas de rendimiento o desempeño, y no son prohibidas en los marcos de información financiera.

En conclusión, las normas sobre presentación y revelación requieren que las partidas distintas se presenten por separado en los estados financieros o en las notas, esto ayuda a que los usuarios tengan una mejor comprensión de los estados financieros y a que ellos cumplan su objetivo de servir de instrumento de los usuarios para evaluar la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero y la capacidad para generar flujos de efectivo, y a evaluar la gestión de los administradores.

Por lo anterior, dependiendo del formato utilizado para presentación del estado de resultados, los ingresos y gastos financieros podrían tener formas de presentación distintas, dependiendo de si se utiliza un formato basado en la función o en la naturaleza; en un formato por función, los ingresos y gastos financieros se presentan por separado, después de a utilidad operacional, sin perjuicio de que en otros estados financieros, como el estado de flujos de efectivo, se presenten como parte de los flujos de efectivo de actividades operacionales, de inversión o financiamiento.

Los responsables de los estados financieros, realizarán los juicios necesarios para determinar determinará cual es el formato más apropiado para los usuarios.(...)



Préstamos de accionistas a la sociedad

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0602	<i>"Una Sociedad de Acciones Simplificada se constituyó con los aportes de los accionistas. Al mismo tiempo uno de ellos realiza un préstamo de carácter comercial a la nueva Sociedad para suplir los gastos a incurrir en los primeros meses. ¿Existe algún impedimento de carácter técnico-contable para iniciar una Sociedad de Acciones Simplificadas con Pasivos?"</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la contabilización de las transacciones descritas en su consulta, los aportes realizados por los asociados deberán ser reconocidos en la contabilidad, en la fecha en que se establezca la obligación de pago, conforme a los requerimientos de los marcos técnicos; el préstamo realizado por el socio se reconocería como un pasivo, dado que dichos fondos no cumplen los requisitos para ser contabilizados como aportes de los propietarios.

Finalmente, le recomendamos que revise las normas relacionadas con los requerimientos de capital de una sociedad anónima simplificada, y que son requeridos en normas legales. En el caso en que no existan aportes iniciales, o que ellos solo fueran exigibles en períodos posteriores, y la única transacción contabilizada en el momento de constitución fuera la relacionada con los préstamos reembolsables de uno de los socios, y que serían reconocidos como un pasivo, lo que se configuraría es una entidad sin patrimonio, lo

cual para ser viable debería estar autorizado en las normas legales vigentes en Colombia.

También es pertinente que se considere si los aportes de los asociados que se realizarán en períodos futuros son exigibles desde la fecha de constitución y cumplen las condiciones para su reconocimiento, si este fuera el caso dichos aportes se reconocen como una cuenta por cobrar (aportes por cobrar), la cual para efectos de presentación se presenta como un factor de resta del capital, dentro del patrimonio (Ver párrafo 22.7 de la NIIF para las Pymes).

En períodos posteriores, cuando los recursos sean utilizados para temas administrativos y se reconozcan los gastos, el no haber cancelado efectivamente los aportes de capital, podría generar que la entidad tenga un patrimonio negativo, por efecto de reconocer los gastos contra el estado de resultados. En este caso, se deberán considerar las normas legales que resulten pertinentes." (...)



Propiedad de inversión en mandato

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0422	“Mediante el presente solicito de su concepto para el debido procedimiento de tipo contable: La compañía a la cual asesoro posee dos apartamentos de los cuales se percibe un ingreso mensual, dichos inmuebles cumplen con la definición de activo y fueron reconocidas como propiedades de inversión en los Estados Financieros, pues se trata de un recurso controlado, proveniente de sucesos pasados, genera beneficios económicos, y su valor se puede estimar con fiabilidad. Un asesor externo hace una recomendación de entregar dichos inmuebles en contrato de mandato debido a que los ingresos obtenidos por concepto de arrendamiento generan obligaciones fiscales tales como renta e impuestos municipales. Debido a la naturaleza del contrato de mandato en el cual se transferirá el control de los activos en mención: ¿los inmuebles perderían la calidad de activos al no tener el control total o parcial? ¿se deben retirar los inmuebles de los Estados Financieros? ¿cómo se podrían reconocer los activos en los Estados Financieros si hay lugar al contrato de mandato?”

RESPUESTA

(...) Un contrato de mandato presenta las siguientes características según lo indicado en el Código Civil:

Artículo	Mención realizada por parte del Código Civil
2142	<i>Definición:</i> El mandato es un contrato en que 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.
2142	<i>Partes en el contrato:</i> La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.
2143	<i>Clasificación:</i> El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez.
2158	<i>Facultades del mandatario:</i> El mandato no confiere naturalmente al mandatario más que el poder de efectuar los actos de administración, como son pagar las deudas y cobrar los créditos del mandante, perteneciendo unos y otros al giro administrativo ordinario; perseguir en juicio a los deudores, intentar las acciones posesorias e interrumpir las prescripciones, en lo tocante a dicho giro; contratar las reparaciones de las cosas que administra, y comprar los materiales necesarios para el cultivo o beneficio de las tierras, minas, fábricas u otros objetos de industria que se le hayan encomendado.

Teniendo en cuenta lo anterior, el contrato de mandato consiste en confiar al mandatario la gestión de un negocio, y este (el mandatario)

lo ejecuta por cuenta y riesgo del mandante, los bienes que entrega el mandante al mandatario seguirán siendo de su propiedad,



pues al entregar un activo en mandato no se considera que exista pérdida de control de este, pero si hará parte de las revelaciones

que deben realizarse en las normas a los estados financieros.(...)



Provisiones para impuestos

CONCEPTO	PREGUNTA										
2019-0515	Basado en el principio de devengo y en referencia al concepto 706 del 12 de septiembre de 2018, donde refiere las provisiones (sic) por concepto de impuestos y en el caso del impuesto de renta específica "Lo anterior podría indicar que, de ser material, deba realizarse un reconocimiento del gasto (y del pasivo) de forma mensual." Presumiendo bajo el concepto anterior, al momento de realizar planeación tributaria se puede identificar mes a mes la carga impositiva a provisionar por concepto de impuesto de renta bajo renta ordinaria, se podrá causar mes a mes bajo el principio de devengo. Consulta: Con base a lo anterior: ¿Cuándo en el proceso de planeación tributaria desde el mes 1 de cada año se identifica que la renta de la vigencia se proyecta a liquidar sobre presuntiva y no sobre renta ordinaria, el resultado de esta proyección como impuesto de renta se causará: en el mes que se identificó, o en el último mes del año, ¿o se tomará el valor del impuesto de renta identificado por presuntiva y se dividirá en 12 meses para causar su parte proporcional mes a mes dentro de los 12 meses del año? Ejemplo: <table><tr><td>Patrimonio líquido</td><td>\$100.000.000</td></tr><tr><td>Renta líquida</td><td>\$20.000</td></tr><tr><td>Base para presuntiva</td><td>\$100.000.000</td></tr><tr><td>Renta presuntiva</td><td>\$3.500.000</td></tr><tr><td>Impuesto renta presuntiva</td><td>\$1.155.000</td></tr></table> Provisión base renta presuntiva: Mes identificado: febrero Caso 1: Mes causado: febrero Caso 2: Mes causado: diciembre Caso 3: Mes causado: (1.155.000/11) se causa su parte proporcional en cada mes	Patrimonio líquido	\$100.000.000	Renta líquida	\$20.000	Base para presuntiva	\$100.000.000	Renta presuntiva	\$3.500.000	Impuesto renta presuntiva	\$1.155.000
Patrimonio líquido	\$100.000.000										
Renta líquida	\$20.000										
Base para presuntiva	\$100.000.000										
Renta presuntiva	\$3.500.000										
Impuesto renta presuntiva	\$1.155.000										
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 PYMES.

Dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, es preciso aclarar que la ley 1314 de 2009 separó los aspectos contables y tributarios. Adicionalmente, es preciso reiterar que las respuestas emitidas por parte



del CTCP son desarrolladas de manera general y no atienden casos particulares planteados por los peticionarios.

En cuanto al reconocimiento y medición de impuestos corrientes, es preciso citar los párrafos 29.4 al 29.6 del Anexo No. 2 del D.U.R. 2420 de 2015, el cual establece:

"29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.

29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corriente por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.32 a 29.33 proporcionan una guía adicional de medición."

*"21.6 La condición del párrafo 21.4(a) (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge de un suceso pasado) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. **Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley**, o cuando la entidad tiene una obligación implícita porque el suceso pasado (que puede ser una acción de la entidad) ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura) no satisfacen la*

condición del párrafo 21.4(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una entidad puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en un determinado tipo de fábrica). Puesto que la entidad puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando su método de llevar a cabo la fabricación o vendiendo la fábrica, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para los mismos." Subrayado fuera de texto.

Por lo anterior, las obligaciones generadas por requerimientos de impuestos corresponden a obligaciones legales que se deben reconocer como provisión en la medida que cumpla todos y cada uno los requisitos para su registro. La periodicidad del registro lo definirá la entidad en su manual de políticas contables, de acuerdo con las características de la Entidad.

Podría requerirse de uso del juicio profesional para el reconocimiento del efecto impositivo:

Opción 1: La entidad considera que la renta presuntiva deberá pagarse de manera proporcional al tiempo en el cual estuvo funcionando. En este caso es adecuado causar el impuesto de renta por el mayor valor entre el liquidado por el sistema ordinario y el que resulte de calcular de manera proporcional la renta presuntiva.

Opción 2: La entidad considera que la renta presuntiva deberá pagarse por la totalidad del año, sin importar si la declaración se realiza sobre una fracción del periodo. En este caso es adecuado causar el impuesto de renta por el mayor valor entre el liquidado por el sistema ordinario y el que resulte de calcular el sistema renta presuntiva por su totalidad.

De igual manera, invitamos al peticionario a revisar el Material de formación sobre la NIIF para las PYMES - Módulo 29: Impuesto a las Ganancias, en el cual se detallan ejercicios prácticos en cuanto al reconocimiento, medición y presentación de todos los temas asociados al impuesto a las ganancias. (...)



Provisión por ingresos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0384	"(...) Buenas tardes, cordialmente les solicito por favor enviarme un concepto o jurisprudencia con relación a provisiones de ingresos de ventas. ¿deben estas ser causadas junto con los impuestos de IVA y retención?"

RESPUESTA

(...) En cuanto a los ingresos de ventas y las provisiones sobre estas, en concepto del CTCP, debemos citar los párrafos 23.10 al 23.13, del Anexo 2 del D.U.R. 2420 de 2015, en los cuales se establece lo siguiente:

"23.8 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores.

Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.

Venta de bienes

23.10 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 ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;

(b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;

(c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;

(d) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y

(e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

23.11 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.

23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:



(a) cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía;

(b) cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes;

(c) cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y

(d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias."

"Prestación 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 cumplen 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.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Método del porcentaje de terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 a 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 a 23.20). Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

(b) inspecciones del trabajo ejecutado.



(c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado."

Por tanto, el reconocimiento contable del ingreso en la prestación de servicios se efectuará en la medida que se preste el

servicio utilizando algunos de los métodos definidos en los párrafos 23.21 y 23.22 del anexo N° 2, por tanto, el concepto de "provisión sobre ingresos", en el nuevo marco técnico normativo no es aplicable y, en consecuencia, se afectará el estado de resultados en la medida en que se preste el servicio o se haga entrega del bien. (...)



Quién aprueba las políticas bajo NIIF

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0919	<i>"¿Quién es el encargado de dar la aprobación de una política contable bajo las NIIF?"</i>

RESPUESTA

(...) Mediante concepto 2018-0685 el CTCP manifestó lo siguiente:

"(...) Además es importante indicar que el responsable de los estados financieros es la administración de la entidad, quien se apoya para su elaboración y presentación en un profesional de la contaduría que actúa como contador público y certifica junto con el representante legal dichos estados financieros. Posterior a la certificación, los estados financieros también pueden ser dictaminados por otro contador que actúa como revisor fiscal o auditor externo.

Al definir las políticas contables, además de considerar lo establecido en el marco técnico en el que haya sido clasificada la entidad, es de alta pertinencia tener en cuenta las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de propósito general y el objetivo o propósito de ellos, los cuales deben ser útiles para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad y para evaluar la gestión de los administradores. Si no se consideran estos elementos, las políticas contables aplicadas por la entidad podrían cumplir los requerimientos de la norma, pero no el

propósito de los estados financieros.

Las políticas contables bajo NIIF deben ser elaboradas y aprobadas por la máxima autoridad de la administración de la compañía (que puede ser el gerente o la junta directiva) o a quienes esta delegue (gerencia financiera, departamento de contabilidad), pero NO requieren de un Acta de Asamblea de Accionistas o de Junta de Socios para su aprobación.

(...)

Para terminar, es importante anotar que los marcos de información financiera contienen requerimientos que obligan a incorporar en los estados financieros:

- Un resumen de las políticas contables significativas en las notas a los estados financieros (ver párrafo 10 literal e, de la NIC 1, y el párrafo 8.4 (b) de la NIIF para las PYMES).*
- En las notas a los estados financieros se deberá presentar información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas (ver párrafo 112 literal a, y 117, de la NIC 1 y el párrafo 8.2 de la NIIF para las PYMES)" (...).*



¿Quién debe certificar los estados financieros?

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1065	(...) En la compañía laboraba un contador que fungía como revisor fiscal, (...) El citado contador, dejó de laborar para la compañía, y hoy la Súper nos requiere para declarar los estados financieros, al presentarlos al nuevo contador, este se niega a firmarlos toda vez que no los realizó, (...). Para que el nuevo contador firme los estados financieros y los declare a la súper, deberá realizar nuevamente los estados financieros, lo que implicaría realizar un nuevo pago por la función (...).

RESPUESTA

(...) La responsabilidad por la elaboración de los estados financieros es de la administración de la entidad, lo cual incluye al representante legal y al contador de la empresa, al asignar la función de preparación y presentación de los estados financieros al revisor fiscal se configura un incumplimiento de los requerimientos de la Ley 43 de 1990 (...).

De la administración de una entidad forman parte el representante legal y el contador de la empresa que participa en la preparación y presentación de los estados financieros, el cual debe ser distinto del revisor fiscal, lo mismo que los Consejos o Juntas Directivas.

La administración es responsable de la preparación y presentación de estados financieros, los cuales debe certificar según lo establecido en el art. 37 de la Ley 222 de 1995, del control interno, del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias y de emitir un informe de gestión, que se incorpora en los estados financieros.

El Revisor Fiscal, a partir de la información que ha sido previamente certificada por el representante legal y el Contador, emiten un dictamen u opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, e informa a la Asamblea o Junta de Socios, sobre lo adecuado del control interno, el cumplimiento de disposiciones legales y la gestión de los administradores.

Por ello, aun cuando el Revisor Fiscal debe cumplir una serie de responsabilidades que han sido establecidas en la Ley, este no es

responsable de la preparación y presentación de los estados financieros.

Así las cosas, el responsable de los estados financieros es la administración de la entidad, quien al certificarlos (en los términos del artículo 37 de la Ley 222 de 1995), efectúa una declaración de que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que ellas se han tomado fielmente de los libros.

Para la preparación y presentación de los estados financieros, ya sea por decisión voluntaria o por requerimiento legal, la administración puede apoyarse en el trabajo de un contador público, en caso de hacerlo este debe ser distinto del que ejerce como revisor fiscal, el cual en este caso aplicaría normas profesionales distintas de las de aseguramiento, por ejemplo, las de la Ley 43 de 1990 y las (...) incorporadas en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

Este contador, al aceptar el encargo como contador de la empresa, ya sea mediante un contrato laboral o de prestación de servicios, también debe dejar en claro cuáles son sus responsabilidades y las de la administración, frente a los estados financieros, aun cuando se entiende que el contador público, al certificar dichos estados financieros y formar parte de la administración, también tienen responsabilidades disciplinarias, administrativas, civiles, penales y sociales.

El Contador Público, distinto del revisor fiscal, al certificar tales estados, confirma la declaración que realiza la administración



respecto de las afirmaciones implícitas y explícitas que se derivan de los estados financieros; a partir de ello el revisor fiscal emite una opinión en el que indica si los estados financieros reflejan razonablemente su situación financiera, incrementando al máximo el grado de confianza que los usuarios tienen en los estados financieros.

La responsabilidad de la administración incluye la aplicación por la dirección y por el contador de la empresa, de los juicios necesarios para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables.

Por ello, el contador público de la empresa debe mantener una comunicación permanente con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso de su trabajo, para tratar asuntos relacionados con todas las cuestiones del encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad.

Ahora bien, de su consulta entendemos que la entidad había vinculado laboralmente a un contador público que fungía como revisor fiscal y dentro de sus funciones estaba incluida la de preparar y presentar los estados financieros de la entidad, función que como se indicó, no puede asignarse al revisor fiscal, dado que no podría ser juez y parte, ya que la preparación de los estados financieros es responsabilidad de la administración, y el dictamen sobre ellos se elabora a partir de las afirmaciones realizadas por la administración, conforme las normas profesionales, legales y reglamentarias.

En conclusión, si los estados financieros no fueron elaborados por la administración de la entidad, el revisor fiscal saliente no tiene responsabilidad sobre ellos, y su no preparación y presentación impediría que se emitiera el dictamen correspondiente, por cuanto según el art. 38 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros dictaminados, son aquellos previamente certificados por la administración, que se acompañan de la opinión profesional del revisor fiscal o auditor externo.

Por ello la responsabilidad por la no presentación de los estados financieros a la autoridad de supervisión es de la administración de la entidad y para subsanar esta situación se podrían contratar los servicios profesionales de un contador público, y en caso de hacerlo este debe ser distinto del revisor fiscal, quien deberá desarrollar las tareas para las cuales ha sido contratado, y que bien podrían incluir la de preparar y presentar los estados financieros de períodos anteriores, que no fueron presentados a la autoridad de supervisión.

El contador que preste estos servicios, tiene la responsabilidad de indicar a la administración cuáles serán sus responsabilidades, que bien podría ser un servicio de compilación y certificación, también al desarrollar su trabajo deberá cumplir los requerimientos de la Ley 43 de 1990 y otras normas profesionales, legales y reglamentarias, como las de servicios relacionados y control de calidad incorporadas en el DUR 2420 de 2015, si ello fuera aplicable.

Ahora bien, en caso que los estados financieros hayan sido solo firmados por el representante legal, quien legalmente debe emitir una declaración sobre ellos, y se requiera la firma de un contador, el nuevo Contador, que contrata la administración de la entidad, deberá desarrollar las tareas y funciones que hayan sido establecidas en el encargo (contrato), teniendo en cuenta que en el ejercicio de su labor debe cumplir con las disposiciones contables y legales que sean pertinentes, lo cual incluye la realización de procedimientos tales como la verificación de las cifras con los libros de contabilidad y otros procedimientos que le permitan corroborar que la información que se requiere reportar a la entidad de inspección, vigilancia y control sea integra y corresponda a las transacciones efectuadas por la Entidad, esto es el trabajo necesario para poder emitir la certificación en la que se declara que todas las afirmaciones implícitas y explícitas han sido incorporadas en los estados financieros.



Finalmente, si el nuevo contador considera que los estados financieros preparados en períodos anteriores tienen errores significativos, o si es presionado para firmar informes que no cumplen con las normas profesionales, legales y reglamentarias, este

debe informar de dichas irregularidades a la administración, para que ellas sean subsanadas, y para que el contador tome las acciones y reservas que sean pertinentes.
(...)



Quién debe firmar estados financieros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0300	<i>"A partir de 2019 se hizo cambio de Contador y Revisor Fiscal; ¿sobre los estados financieros de 2018, estos deben ser firmados por el Contador y Revisor Fiscal actual? ¿O por los que estaban en el año gravable mencionado?"</i>

RESPUESTA

(...) Un profesional de la contabilidad, en sus actuaciones como revisor fiscal o contador de empresa, deberá cumplir las directrices establecidas en la Ley 43 de 1990, respecto de las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios (ver art. 41 a 51); adicionalmente deberá cumplir las obligaciones establecidas en el contrato o encargo que lo vincula a la entidad, así como también exigir sus derechos.

Ahora bien, deberá tenerse en cuenta que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros es de la administración de la entidad, quien al certificarlos con su firma (en los términos del artículo 37 de la Ley 222 de 1995), hace una declaración de que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que ellas se han tomado fielmente de los libros.

En conclusión, todos los contadores públicos en Colombia deben cumplir las normas profesionales, legales y reglamentarias; ellas podrían diferir entre un contador que actúa como contador de empresa o un contador que actúa como auditor externo o revisor fiscal de una entidad.

Por ello, ante un cambio de contador y/o revisor fiscal, la administración de la entidad, y los contadores públicos entrantes y salientes, tendrán la responsabilidad de establecer un plan para gestionar el cambio, y terminar los compromisos que han sido establecidas en el contrato.

Para ello se tendrá en cuenta lo establecido en la Ley 43 de 1990, y en otras disposiciones que regulan el ejercicio profesional. (...)

Reconocimiento contable clubes sociales

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0590	<i>"Se trata de un club social, Sociedad anónima (S.A.) que tiene aportes sociales de dos tipos, a saber: a) capital contra acciones y b) cuota de afiliación que resulta ser más onerosa que el mismo paquete de acciones; el paquete de 1000 acciones vale en el mercado entre \$ 5 y 7 millones y el aporte de afiliación por socio \$ 85 millones. Todos los años entran nuevos socios comprando paquetes de mil acciones y pagando una afiliación.</i> <i>(...) Es entendido que en Colombia actualmente Cada Sociedad comercial es libre de adoptar sus propios catálogos de cuentas, lo que concluiría que es viable la inclusión de la cuenta 3140 Fondo social si así se desea. ¿Por lo tanto ustedes consideran viable la creación de dicha cuenta en el patrimonio de la sociedad? ¿Es decir se puede utilizar dicha cuenta? (...)</i>

RESPUESTA

(...) por tratarse de un club constituido o transformado a sociedad anónima, la composición de su capital deberá considerar la existencia de cuentas para el registro de capital autorizado, el capital por suscribir y el capital suscrito por cobrar, así como partidas separadas para contabilizar el superávit de capital o prima en colocación de acciones, y otras cuentas patrimoniales que se han originado por los resultados de períodos anteriores o por revaluaciones de elementos de los estados financieros.

El capital suscrito, se obtiene de la resta del capital autorizado del capital por suscribir, y el capital suscrito y pagado de restar al subtotal del capital suscrito el capital suscrito por cobrar.

La consulta 2019-0004 contiene directrices sobre este tema.

Por ello, en el caso de una sociedad anónima el fondo social no existiría, dado que este en el momento de la transformación debió ser reclasificado a otras partidas patrimoniales serían similares a las de una sociedad comercial.

En relación con la creación de una cuenta denominada "fondo social" y la utilización de las estructuras del PUC contenido en el Decreto 2650 de 1993 (Derogado por el Decreto 2420 de 2015), u otras estructuras de planes de cuentas, ello dependerá de las

actividades y transacciones realizadas por la entidad.

Tratándose de una ESAL, la descripción de las partidas del patrimonio, podría fundamentarse en el modelo de restricciones (Activo neto restringido o no restringido), el cual difiere del modelo de cuentas tradicional.

Respecto de este tema, la sección 22 de la NIIF para las PYMES considera las diferencias entre pasivos y patrimonio. Esta distinción es importante, en el caso en que se trate de una entidad con ánimo o sin ánimo de lucro, por cuanto el patrimonio representa el interés residual de los propietarios de la entidad esto es la diferencia entre los activos y pasivos (activo neto).

En el caso en que se trate de una entidad no societaria constituido bajo las reglas de las "ESAL", algunas entidades pueden tener aportes permanentes y todas mantienen fondos retenidos.

Estos fondos, que son mantenidos para promover los propósitos sociales de la ESAL, se recomiendan que se muestren por separado de cualquier aporte social (capital social) en el estado de situación financiera, y que el análisis de los fondos retenidos diferencie entre dos clases primarias de fondos: aquellos que no tienen restricciones en su uso, que pueden gastarse para



cualquier propósito de la entidad, y aquellos que están restringidos en el uso.

Una restricción limita la libertad que tienen los administradores (directores) para gastar los fondos y puede restringir en qué pueden gastarse los fondos, el momento en que pueden gastarse o limitar la libertad de gastar los fondos en cualquier momento.

Tratándose de una entidad con ánimo de lucro constituida como sociedad anónima, para la contabilización de los recursos recibidos de los accionistas, deberá separar los aportes de capital, de aquellos relacionados con la prestación de servicios

por parte del club, o de aquellos que se reciben como subvenciones de particulares.

Para lo anterior debe observarse lo establecido en la sección 24 de la NIIF para las Pymes, que al respecto establece lo siguiente:

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

- | |
|---|
| <i>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.</i> |
| <i>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; y</i> |
| <i>c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo."</i> |

Respecto de este tema, el ejemplo 20 contenido en el párrafo 23A.24 de la NIIF para las PYMES, indica que, si el valor cobrado corresponde a cuotas de iniciación, pertenencia o de ingreso, estas serán tratadas de la siguiente manera:

Ejemplo 20 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia

23A.24 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias depende de la naturaleza de los servicios suministrados.

Si la cuota solo permite la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y

productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconoce como ingreso de actividades ordinarias, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro.

Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministrados durante el periodo de pertenencia, o para comprar bienes o servicios a precios menores de los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados". (...)



Reconocimiento compra de inmueble con recursos "fairtrade"

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0984	<i>"Muchas de las Cooperativas de Caficultores clasificadas en el Grupo No.1 venden café a algunos clientes que pagan además del precio del producto, una cantidad adicional llamada "PRIMA DE COMERCIO JUSTO FAIRTRADE" que tiene las siguientes características:</i> <i>Esta prima de Comercio Justo es para que los agricultores mejoren sus condiciones sociales, económicas y medioambientales. Es la Asamblea de asociados quien aprueba el uso de este ingreso adicional.</i> <i>Estos recursos en ninguna circunstancia son sujetos de devolución a las entidades que los pagan. Dicha transacción bajo normatividad colombiana se registraba como Pasivo. De acuerdo con las NIF, tales recursos consideramos que son ingresos y no pasivos y el uso de la prima consideramos que son gastos.</i> <i>Teniendo en cuenta lo anterior se pregunta:</i> <i>¿Si en la Asamblea de asociados, éstos aprueban una partida de la prima de comercio justo, para que la Cooperativa de Caficultores compre un Bien inmueble que se usara para la trilla del café, este valor la cooperativa lo registraría como un gasto (igual que cuando se entrega el beneficio a un productor de café) y como contrapartida una donación en el patrimonio o como un ingreso?</i> <i>Si la respuesta es como un ingreso, ¿quedaría doble ya que recordemos que cuando la cooperativa recibe la prima de comercio justo registra el ingreso?</i> <i>¿Cómo se trata de una cooperativa, se registraría en el activo (propiedad planta y equipo-bienes de fondos sociales) y como contrapartida un Fondo Patrimonial de destinación específica llamado "fondos sociales capitalizados"? "</i>

RESPUESTA

(...) La NIC 20 que forma parte del anexo 1 del DUR 2420 de 2015 establece que las subvenciones se reconocen en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

No obstante, en el caso expuesto en su consulta se indica que la prima que se paga por comercio justo, aun cuando está destinada a mejorar las condiciones sociales, económicas y medioambientales de los agricultores, no existen condiciones futuras que deban cumplirse para hacerse acreedor a ella, lo cual se comprueba cuando se indica

que estos recursos bajo ninguna circunstancia son objeto de devolución a las entidades que las pagan.

Por lo anterior, los recursos recibidos como prima de comercio justo, según el marco de información financiera del Grupo 1, deberán ser reconocidos como ingresos en el estado de resultados de la cooperativa.

En este caso, sería de alta pertinencia para la entidad y los usuarios separar en el estado de resultados los ingresos recibidos como prima por comercio justo, de los otros ingresos que recibe la cooperativa, y si legalmente fuera posible, que se constituya



en el activo un fondo con destinación específica, al cual se trasladen los recursos recibidos por estos conceptos.

De esta forma se puede mantener un control sobre ellos y se revela a los asociados información que es pertinente para determinar el importe de los recursos que debe ser direccionado para actividades sociales, económicas y medio ambientales de los agricultores.

Otra opción que podría considerar la cooperativa es la utilización de la contabilidad de fondos, lo cual permitiría conocer el origen y destino de los recursos recibidos por concepto de prima de comercio justo, si se considera la constitución de un fondo por este concepto.

Respecto de sus preguntas, tenemos los siguientes comentarios:

¿Si en la Asamblea de asociados, éstos aprueban una partida de la prima de comercio justo, para que la Cooperativa de Caficultores compre un Bien inmueble que se usara para la trilla del café, este valor la cooperativa lo registraría como un gasto (igual que cuando se entrega el beneficio a un productor de café) y como contrapartida una donación en el patrimonio o como un ingreso?

Si los recursos recibidos por la prima se trasladan a un fondo en el activo, de uso restringido, resultaría muy sencillo mantener el control de dichos recursos, puesto que el saldo del fondo se incrementaría por las primas recibidas, que se separan en el estado de resultados, y se disminuiría por el uso en actividades destinadas a mejorar las condiciones sociales, económicas y medioambientales de los agricultores.

Si la asamblea de asociados aprueba que dichos recursos sean utilizados para la compra de un bien inmueble que se utilizará para la trilla del café, no sería necesario registrar un gasto, puesto que el registro contable que se efectuaría sería un crédito al fondo de uso restringido y un débito a un elemento de propiedades, planta y equipo.

El inmueble adquirido, si se trata de un activo depreciable, generaría en el futuro gastos que serían reconocidos en el estado de resultados, y el fondo se disminuiría por la compra del bien inmueble.

Si la respuesta es como un ingreso, ¿quedaría doble ya que recordemos que cuando la cooperativa recibe la prima de comercio justo registra el ingreso?

No es necesario registrar un ingreso en el estado de resultados, el inmueble adquirido forma parte de los activos de la cooperativa, y en la medida en que se reconozca la depreciación en períodos futuros, se originaría un gasto en el estado de resultados.

¿Cómo se trata de una cooperativa, se registraría en el activo (propiedad planta y equipo-bienes de fondos sociales) y como contrapartida un Fondo Patrimonial de destinación específica llamado “fondos sociales capitalizados”?

Quando se reciben las primas se registran contra el fondo en el activo, y se reconoce el ingreso en el estado de resultados; al adquirir el activo se acredita el fondo y se reconoce el elemento de propiedades, planta y equipo.

Para evitar confusión sobre el manejo de excedentes, antes de cualquier asignación de los excedentes de la cooperativa, debería considerarse la constitución de una reserva en el patrimonio, que iguale el importe del fondo y del saldo de los activos adquiridos, lo que evitaría una doble asignación de tales recursos.

El uso de la contabilidad de fondos también podría ser una opción, lo que implicaría, que se constituyera un centro de costo específico para el recibo y utilización de las primas recibidas, y otro fondo en el que se incluyan los otros ingresos de la cooperativa (...).



Reconocimiento de contribuciones a entes de vigilancia y control

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-748	"Una Entidad A, clasificada en el Grupo 1, realiza el pago de contribuciones a la superintendencia en enero y en julio, cubriendo periodos de un semestre. Considerando lo cuantioso de los pagos y su impacto en el registro como gasto en el mes en que se presenta el pago, se consulta ¿Es válido la aplicación de la NIC 38 - párrafo 70 para diferir los gastos durante el periodo de afiliación (un semestre en el caso de la situación expuesta)? "

RESPUESTA

(...) Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Sobre la consulta, La NIC 38, establece:

"Reconocimiento como gasto

68. Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:

(a) formen parte del coste de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o

(b) la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el coste de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido al fondo de comercio en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3 Combinaciones de negocios).

70. Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos,

siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de estos."

Del mismo modo la CINIIF 21 también establece lo siguiente:

"14 Una entidad reconocerá un activo si ha pagado por anticipado el gravamen, pero no tiene todavía una obligación presente de pagar ese gravamen".

Así las cosas, basados en el articulado antes citado, en concepto del CTCP, los gastos por concepto de contribuciones no corresponden a un costo que pueda asociarse con un intangible, inventario, elemento de propiedad, planta y equipo y similar, por el contrario, corresponde a un gasto administrativo de orden legal establecido para cubrir los gastos de funcionamiento e inversión de la superintendencia que ejerce vigilancia y control sobre la sociedad, que debe ser reconocido en el estado de resultados cuando deba reconocerse en los términos de la CINIIF 21 *Gravámenes*.

Por tanto, una contribución no se puede catalogar como un servicio, es un aporte que de forma obligatoria debe realizar la Entidad para el funcionamiento de una entidad de inspección, vigilancia y control, por lo que únicamente correspondería a un activo, si este en cancelado antes que la entidad no tenga la obligación presente de pagar dicha contribución (...).



Reconocimiento de gastos preoperativos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0759	"En el Primer semestre de 2019, la compañía A, ha realizado una serie de compras de equipos e implementos para la creación de una nueva unidad de negocio, que funcionara con una razón social y número de identificación diferente, dado lo anterior, ¿cuál sería el tratamiento contable que se le deben dar a estas compras, las cuales se buscan sean considerados como los aportes sociales en la nueva empresa?" Así mismo, la empresa A, tiene contratada por nomina una persona encargada de la estructuración de la nueva empresa, ¿Hay la posibilidad de contabilizar estos gastos de personal como parte de los aportes sociales para la creación de la empresa B, si es así como sería el registro contable?"

RESPUESTA

(...) En primer lugar, debemos anotar que, si las adquisiciones de equipos y elementos cumplen los requisitos para ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo, la entidad deberá aplicar lo establecido en la NIC 16 o en la sección 17 de la NIIF para las Pymes, dependiendo si la entidad aplica las normas del Grupo 1 o el Grupo 2, contenidas en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios.

En lo relacionado con la forma de reconocer dichos elementos, si ellos son entregados como aportes de capital, tratándose de una entidad clasificada en el grupo 2, se deberá considerar lo estipulado en el anexo 2, del Decreto Reglamentario –DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan. En las secciones 22 y 26 de este anexo, se indica lo siguiente:

"Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio"

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:

- d. *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;*
- e. *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; y

- f. *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, no reconocerá un incremento en el patrimonio.*

22.10 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta en el estado de situación financiera el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada. Resaltado propio

(...) Tratándose de una entidad clasificada en el grupo 1, el reconocimiento de los bienes recibidos como aportes de capital, deberá realizarse conforme lo dispuesto en el párrafo 15, de la NIC 32, del anexo 1, del Decreto Reglamentario –DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan. También serían aplicable los requerimientos de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.

"Presentación Pasivos y patrimonio"

15 El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un



*instrumento de patrimonio, **de conformidad con la esencia económica del acuerdo contractual** y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio."*

Por lo anterior, los bienes que se reciban como pago de los aportes de capital de la entidad que se está constituyendo, se medirán, al momento de su recepción, por su valor razonable, cuya contrapartida corresponderá a la cuenta de aportes de capital, dentro del patrimonio; ahora, es importante destacar que dadas las condiciones de la esencia económica del contrato celebrado para la constitución de la entidad, si se llegare a presentar diferencia positiva entre el valor nominal de las acciones o participaciones entregadas y el valor razonable de los bienes recibidos, tal diferencia corresponderá a una prima (mayor valor del patrimonio) en la colocación de acciones, reconociendo esta diferencia dentro del patrimonio de la entidad receptora de los activos. El valor inicial de dichos activos corresponderá a su valor razonable, conforme a lo establecido en las normas técnicas arriba mencionadas.

La empresa A tiene contratada por nomina una persona encargada de la estructuración de la nueva empresa, ¿Hay la posibilidad de contabilizar estos gastos de personal como parte de los aportes sociales para la creación de la empresa B, si es así como sería el registro contable?

En lo que corresponde al reconocimiento de los gastos de nómina incurridos para la estructuración de la nueva entidad, tratándose de una entidad clasificada en el grupo 2, dichos montos deberán llevarse al estado de resultados conforme lo estipulado en el párrafo 18.15, del anexo 2, del Decreto Reglamentario –DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, en donde se establece:

"Otros activos intangibles generados internamente (...)

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. (...);*
- 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); Resaltado propio (...)

De otra parte, el reconocimiento de los gastos de nómina enunciados, tratándose de una entidad clasificada en el grupo 1, dichos montos deberán llevarse al estado de resultados conforme lo estipulado en el párrafo 69, de la NIC 38, del anexo 1, del Decreto Reglamentario –DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, en donde se establece:

"Reconocimiento como gasto

69 (...) Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

- a. Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. **Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación)."** Resaltado propio*

Así las cosas, y basados en lo mencionado anteriormente, los gastos administrativos, incluyendo el pago de la nómina de la persona que realizará la labor de estructuración de la nueva entidad, deberán contabilizarse como gastos, en el estado de resultados, en el período en que ellos sean incurridos.

En síntesis, las erogaciones correspondientes a gastos de nómina no podrán activarse por lo que se cargarán directamente al estado de resultados del período; en tanto, los bienes



recibidos como aportes de capital, se mediarán a su valor razonable, en la fecha en que se transfieren los activos y se cumplen los criterios para su reconocimiento, y su contrapartida se presentará en el patrimonio como aportes de capital, considerando en

todo caso, que si el valor razonable de tales bienes es superior al valor nominal de las acciones o participaciones entregadas, este valor en exceso corresponderá a una prima pagada en colocación de acciones, la cual formará parte del patrimonio (...).



Reconocimiento del impuesto por valorización

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0551	Por medio de la presente me permito solicitar a ustedes amablemente orientación para la representación y registro contable del cobro de valorización que efectuó la alcaldía de Bogotá en el presente año para realizar obras. ¿Solicitamos nos aclaren si dichas valorizaciones son un mayor valor de los activos sobre los cuales se realizó el cobro? ¿Son un costo o gasto? Ya que son obras que se van a realizar a futuro y durante un tiempo se pueden llevar como un valor diferido?

RESPUESTA

(...) Contribución por valorización

La contribución por valorización, a la que se refiere la consultante, fue establecida

mediante Acuerdo del Concejo de Bogotá No 724 de 2018¹⁹⁸, mediante dicha normativa se establece lo siguiente:

Concepto	Detalle
Objeto de la contribución	Construcción de un plan de obras detallado en el artículo 1° del Acuerdo 724 de 2018.
Sujeto pasivo	Propietarios y poseedores de bienes inmuebles que con ocasión de la ejecución de la obra, plan o conjunto de obras, estén ubicados en la zona o área de influencia al momento de la asignación del tributo (artículo 3° del artículo 724 de 2018).
Imposición	La contribución de valorización se puede imponer y hacer efectiva, antes de iniciar la obra o conjunto de obras, en el curso de su ejecución, o una vez concluidas. Si la contribución se impone antes de iniciar una obra, el Instituto tendrá un plazo máximo de dos (2) años para iniciar la construcción de la obra, transcurridos los cuales si no se iniciare, se procederá a devolverla incrementada con la misma tasa de interés de financiación con que se haya recaudado (artículo 89 del Acuerdo 7° de 1987).
Base impositiva	Contribución individualizada para cada predio, la cual tiene en cuenta el avalúo catastral del predio, la distancia del predio a la obra que la beneficia, y el costo de las obras a financiar (artículo 6° del artículo 724 de 2018).
Hecho generador	La norma define claramente los supuestos fácticos a partir de los cuales es posible exigir el pago de la obligación: la construcción de obras de interés público que lleve a cabo la Nación, los departamentos, los distritos, los municipios, a condición de que reporten un beneficio a la propiedad inmueble (Corte constitucional, Sentencia C-155 de 2003, numeral 20). Constituye hecho generador de la Contribución Nacional de Valorización la ejecución de un proyecto de infraestructura que genere un beneficio económico al inmueble (artículo 242 de la ley 1819 de 2016).

¹⁹⁸ Puede consultarse en el siguiente enlace:
https://www.idu.gov.co/Archivos_Portal/Transpar

[encia/Valorizacion/Acuerdos%20724%20de%202018/Acuerdo No. 724 de 2018.pdf](#)



A nivel nacional existe la Contribución Nacional de Valorización, la cual corresponde con un gravamen al beneficio adquirido por las propiedades inmuebles, que se establece como un mecanismo de recuperación de los costos o participación de los beneficios generados por obras de interés público o por proyectos de infraestructura, la cual recae sobre los bienes inmuebles que se benefician con la ejecución de estos (artículo 239 de la Ley 1819 de 2016).

Norma relacionada con el tratamiento contable de la contribución por valorización

Las entidades que apliquen las NIIF o las NIIF para las PYMES encontrarán dentro del alcance de la CINIIF 21¹⁹⁹ el criterio de reconocimiento aplicable a los gravámenes. Un gravamen corresponde con una salida de recursos que incorpora beneficios económicos que es impuesta por los Gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación y que no corresponden con impuestos sobre las ganancias, ni corresponden a multas por incumplimientos de la legislación²⁰⁰.

En concepto de este Consejo, la contribución por valorización cumple la definición de un gravamen, de conformidad con la CINIIF 21, lo anterior debido a que incorpora una salida de recursos económicos impuesto por el Distrito (en este caso) de acuerdo con la legislación.

Reconocimiento de un pasivo por contribución por valorización

La contribución por valorización se reconoce como un pasivo cuando ocurre el suceso que genera la obligación (hecho generador de la contribución), la cual en este caso corresponde con determinar si existe una obligación presente de realizar el pago, al final del periodo o al final de la información intermedia.

En este caso, el hecho generador de la contribución por valorización corresponde con "la ejecución de un proyecto de infraestructura que genere un beneficio económico al inmueble", lo cual ocurre cuando dicha contribución es autorizada por parte de la entidad (en este caso el Acuerdo del Concejo de Bogotá) en un momento determinado.

Aunque el hecho generador corresponde a la construcción de obras que generan un beneficio económico al inmueble, realizadas en un periodo futuro por parte de la entidad del Gobierno, al cabo del cual, y si estas no son realizadas se devolverá el dinero al contribuyente, el que se realicen o no las obras no se encuentra dentro de una situación controlada por la entidad que realiza el pago, por lo que se podría concluir que el suceso que da origen a la obligación no ocurre a lo largo de un periodo de tiempo, sino que ocurre en un solo momento, el cual corresponde con la fecha en la cual se conoce el valor a pagar por dicha contribución a partir de la autorización legal establecida a través del acuerdo 724 de 2018.

Reconocimiento de un activo o gasto por la contribución por valorización

Una vez definido el suceso que da origen a la obligación, y definido el monto del pasivo, corresponderá analizar si la contrapartida se reconocerá como un gasto del periodo, un activo por gastos pagados por anticipado, un mayor valor de un elemento de propiedad, planta y equipo o como parte del costo de los inventarios.

Mediante concepto 2015-0049, el CTCP manifestó lo siguiente:

(...) "el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo solo se puede considerar como tal cuando corresponda a la contraprestación entregada por construirlo o adquirirlo. Igual ocurre con los costos posteriores, tal como lo indica el párrafo 10 de la NIC 16, citado por el consultante, el cual especifica que deben corresponder a las contraprestaciones entregadas para "añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente".

La contribución por valorización no cumple con ninguna de estas características. Por el contrario, se trata de un gravamen que cobra el Estado por considerar que el valor comercial del activo se incrementa como consecuencia de obras públicas".

Es decir, el gravamen no es causa sino consecuencia. Si no se intuye un aumento de valor, no se cobra la contribución. A pesar de lo anterior, el gravamen no implica en

¹⁹⁹ La CINIIF 21 se encuentra incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

²⁰⁰ Tomado del párrafo 4º de CINIIF 21.



absoluto que necesariamente el valor razonable del activo tenga un incremento. Incluso, podría decrecer, si la obra tiene efectos negativos sobre el uso o el rendimiento del activo.

Puesto, en otros términos, el aumento de valor, si se diera, afectaría directamente el valor razonable del activo y no tiene nada que ver con el impuesto.

Para que se pudiera reconocer ese incremento de valor, la entidad tendría que aplicar el modelo de revaluación, pero no podría incluir como componente del costo la contribución por valorización, porque no corresponde a una erogación para construir, ni añadir, ni mejorar, ni reemplazar, ni operar el activo.

Por otra parte, tampoco se cumple el criterio de probabilidad de beneficios económicos, porque esta se encuentra implícitamente incorporada en el activo. Adicionalmente, la contribución de valorización es un tributo que se debe pagar independientemente de que se haya elaborado con base en la probabilidad de que el activo se valore (...).

Teniendo en cuenta lo anterior, la contribución por valorización se contabilizará como un pasivo en la fecha de su reconocimiento, contra un:

- Inventario, para el caso de empresas que se encuentren realizando proyectos inmobiliarios, dentro del alcance de la norma o sección de inventarios, por tratarse de impuestos no recuperables que podrían hacer parte de los costos de transformación del proyecto inmobiliario; o
- como un gasto del periodo, por no cumplir con los requisitos para reconocerse como un activo.

No se considera que el pago pueda generar un activo por gastos pagados por anticipado, debido que, al momento de su pago, la entidad tiene la obligación presente de pagar dicho gravamen (ver párrafo 14 de la CINIIF 21).

(...)



Reconocimiento de recursos provenientes de convenios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0703	(...) <i>Solicitud concepto reconocimiento de recursos provenientes de convenios y manejo tributario.</i> <i>Dado que en la vigencia 2017, entre la Cámara de Comercio (...) y la Organización Internacional (...), suscribieron dos convenios los cuales a la fecha se siguen ejecutando, y que tienen por objeto lo siguiente:</i> <i>Convenio (...): "aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para la ejecución del proyecto" Mejorar las condiciones Sociales y económicas de las familias campesinas, vulnerables que conforman la agrocadena de Aguacate Hass. ubicados en los municipios de (...), estableciendo condiciones de competitividad a través de la formulación de un paquete tecnológico, asistencia técnica, acompañamiento socio empresarial para el fortalecimiento de la asociatividad, a formalización de acuerdos comerciales y el acceso a mercados internacionales".</i> <i>Convenio (...): implementar el proyecto de: "Mejoramiento de los ingresos y calidad de vida de 306 familias de pequeños productores del plátano, (...); por medio de la aplicación de un paquete técnico que le permite el acceso a los mercados en condiciones de competitividad, fortaleciéndolos con asistencia técnica especializada, acompañamiento socio-empresarial para el fortalecimiento de la asociatividad y la formalización de acuerdos comerciales".</i> <i>De igual forma, durante su ejecución adhirieron 7 municipios para realizar aportes a los convenios en mención, (...).</i> <i>(...) Adicional a lo anterior y tomando como base los convenios suscritos, se tuvo en cuenta el punto 1. Introducción, en sus numerales 1.2. y 1.3. donde menciona: "Que en Desarrollo del Convenio (...) (suscrito entre OIM y Canadá), se requiere contratar un proveedor de servicio para aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para la ejecución del Proyecto..., y (1.3) ...Que teniendo en cuenta lo anterior y con base en la política IN/168, la OIM ha decidido contratar directamente a la Cámara (...)</i> <i>En razón a lo anterior, y con el ánimo de poder dilucidar frente al tema, que nos lleve a lograr un acuerdo entre las partes, es de nuestro interés conocer su concepto respecto al tratamiento que se debe o se debió dar a dichos recursos en cuanto al Manejo de los recursos provenientes de la OIM; es decir, su forma de reconocimiento (convenio, subvención o acuerdo conjunto) (...)</i>

RESPUESTA

(...) En caso de que se trate de una entidad que aplica las normas de las empresas y entidades del Gobierno, aun cuando este no es un asunto de competencia de esta entidad, trascribimos a continuación algunos apartes de conceptos emitidos por parte de la **Contaduría General de la**

Nación, respecto de asuntos relacionados con convenios:



Concepto No.	Descripción
20182300044211	los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente: Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad receptora de los recursos como agente o mandataria debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos. Algunos de los elementos que caracterizan una obligación de medios, son los siguientes: ▪ La entidad ejecutora no controla los bienes o servicios comprometidos antes de que los transfiera a la entidad que entrega los recursos. ▪ La entidad que ejecuta los recursos obtiene el derecho legal sobre los bienes o productos solo de forma momentánea, antes de que el derecho se transfiera a la entidad que cede o entrega los recursos. ▪ Su obligación solo es de desempeño, lo cual consiste en adelantar las gestiones necesarias para suministrar bienes o servicios a la entidad cedente, por cuenta y riesgo de esta última. ▪ Como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente. ▪ La entidad que ejecuta los recursos no tienen a su cargo el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Ello significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a cargo de la entidad que entrega los recursos. ▪ Puede existir una contraprestación por la gestión de los recursos, la cual debe estar especificada en las cláusulas del convenio, como bonificación o comisión por el cumplimiento del objeto. Por el contrario, una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio interadministrativo, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que



Concepto No.	Descripción
	espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados. Los elementos que indican que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de resultados y que, por tanto, actúa como principal incluyen: ▪ la entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos; ▪ la entidad tiene el riesgo del inventario antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución; ▪ la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios; ▪ la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este; ▪ como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;
20172000000711	El procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados a entidades de derecho público o privado mediante la suscripción de acuerdos o convenios depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional. Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto, entidad que cumple sus objetivos misionales como resultado de la ejecución del convenio, entidad que ejerce como principal en esa relación interinstitucional, si alguna entidad participa como simple agente y las formalidades para la legalización de los dineros ejecutados, entre otros aspectos. Efectuada la anterior evaluación y frente al caso consultado, entre otras, se pueden identificar las siguientes situaciones: a. Entrega de recursos mediante una relación de agencia, donde la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente. El ente administrador no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo del principal. Con respecto a este tipo de acuerdos se debe tener presente que, si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo, el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes o servicios desarrollados o adquiridos en cumplimiento los contratos o convenios celebrados, el



Concepto No.	Descripción
	tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d. b. Ejecución de recursos en el marco de un contrato de gerencia integral de proyectos de inversión, donde la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se origina el devengo un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente el devengo de un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado. c. Una operación conjunta donde el cedente entrega los recursos para que administrador los ejecute sin que la entidad principal pierda el control sobre los mismos, caso en el que ambas entidades comparten los bienes, costos o gastos en proporción a los recursos aportados, independientemente que solo una de ellas sea la responsable de la compra o transformación de bienes o de la prestación de servicios a la comunidad. El tratamiento contable es similar al que se debe adoptar en desarrollo de una relación principal-agente señalado en el literal a. También es pertinente indicar que si desde el mismo momento en que se formaliza el acuerdo el principal tiene la intención de ceder al tercero el control sobre los bienes desarrollados o adquiridos en cumplimiento del convenio o acuerdo, el tratamiento contable para ambas entidades es el mismo indicado más adelante en el literal d. d. Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada, independientemente que para ello se ejecute una apropiación presupuestal correspondiente a un proyecto de inversión (...).

Posición del CTCP- ¿los convenios firmados con entidades de Gobierno, entidades multilaterales o instituciones del exterior corresponden con subvenciones?

Aunque los activos relacionados con los convenios no siempre provienen de una entidad gubernamental, la norma sobre subvenciones gubernamentales es adecuada para elaborar la política contable relacionada con dichos recursos recibidos a través de convenios.

Una subvención corresponde con una ayuda en forma de *"transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad"*²⁰¹, de tal manera

que resulta indispensable establecer si la entidad que firma el convenio y recibe los recursos, es la beneficiaria del recurso económico, o si por el contrario, ella simplemente es un vehículo o intermediario para entregar los recursos económicos a terceras personas quienes son los destinatarios en esencia.

Por lo anterior, no siempre los recursos recibidos por la entidad a través de los convenios corresponden con una subvención, debido que muchas veces no tiene propósito beneficiar a la entidad que recibe los recursos, sino que ella en calidad de administradora, cumpla los objetivos establecidos descritos en el convenio.

Posición unificada del CTCP respecto de los convenios firmados con entidades de Gobierno.

²⁰¹ Definición adaptada del anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, NIC 20 párrafo 3°



entidades multilaterales o instituciones del exterior

Un convenio deberá reconocerse de acuerdo con la esencia de la operación, y teniendo en cuenta lo siguiente:

Situación	Tratamiento de la transacción de acuerdo con las normas de información financiera
El convenio establece entregar recursos a la entidad para fortalecer su operación, para mejorar sus instalaciones, o para mejorar las condiciones en las que presta el servicio a sus clientes.	Se deberá tratar dicho convenio como lo establece la norma o sección de subvenciones, debido que es la entidad la beneficiaria de las ayudas.
El convenio establece pagar a la entidad por prestar servicios a terceros a través de capacitación, servicios prestados a los beneficiarios, entrega de bienes comercializados o producidos por la entidad.	Nos encontramos frente a un ingreso de actividades ordinarias por venta de bienes o prestación de servicios, el cual se reconoce de acuerdo con la norma o sección relacionada con ingresos de actividades ordinarias relacionadas con clientes (por tratarse de una transacción de tipo comercial). No existe un contrato con un cliente, si ambas partes comparten riesgos y beneficios resultantes de la actividad.
El contrato establece la unión de esfuerzos para desarrollar un proyecto que interesa a ambas partes.	El convenio se podrá asimilar con una operación conjunta la cual se reconocerá de conformidad con la norma o sección que trate sobre los acuerdos conjuntos.

Criterios para tener en cuenta para clasificar el convenio

Para establecer si el convenio debe reconocerse de forma similar a una subvención, con un ingreso de actividades ordinarias o como una operación conjunta, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- El propósito, actividad y duración del convenio;
- La forma en la que se toman las decisiones respecto del convenio;
- La forma como se administran los recursos, y las responsabilidades de las partes;
- La forma como las entidades participantes del convenio aporta los recursos,
- La forma como las partes reparten los ingresos, gastos, activos y pasivos relacionados con el convenio;

- Destino de los bienes o servicios especificados en el convenio;
- Derechos y obligaciones de las partes firmantes del convenio;
- Responsabilidades emanadas de la entrega o recibo de los recursos especificados en el convenio;
- Si el contrato cumple con las condiciones de mandato establecidas en la normatividad legal colombiana.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta la esencia de la operación, la entidad deberá establecer la política contable aplicable a cada convenio, de tal manera que lo pueda reconocer de forma similar a una subvención, como un ingreso de actividades ordinarias o como una operación conjunta (...).



Reconocimiento de la diferencia en cambio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0788	<i>(...) Una sociedad colombiana realizó exportaciones de servicios a Venezuela en el año 2011, 2012 y 2013 por (...) (las facturas están expresadas en bolívares).</i> <i>Sociedad que para efectos del cálculo de la diferencia en cambio utiliza doble conversión al final de cada periodo gravable (...), pasando los bolívares a dólares y luego los dólares a pesos, permaneciendo invariable el valor de las cuentas por cobrar en bolívares, y por ende para el caso analizado por efecto de la devaluación del bolívar la deuda por cobrar se redujo drásticamente en dólares como en pesos y lo que se refleja para el año 2015 y alto gasto por diferencia en cambio para Colombia.</i> <i>Frente a este procedimiento no tenemos certeza, toda vez que consideramos que la diferencia en cambio se calcula a partir del registro contable inicial cuando se reconoce la cuenta por cobrar en bolívares momento en el cual únicamente se realizaría la doble conversión y para los años siguientes el cálculo de la diferencia en cambio se efectuaría dólares-pesos.</i> <i>Solicitamos nos indiquen cuál es el procedimiento para el cálculo de la diferencia en cambio de acuerdo con la normatividad vigente para el año gravable 2015 de acuerdo con el artículo 50 del Decreto 2649 de 1993, teniendo en cuenta que para dicho año no estaban vigentes las NIIF en Colombia."</i>

RESPUESTA

(...) La diferencia en cambio (bajo el decreto 2649 de 1993 y bajo los marcos de información financiera descritos en el DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios) se realizaría sobre las partidas por cobrar de la entidad teniendo en cuenta el siguiente procedimiento:

- Debe establecerse la moneda en la cual se encuentra contractualmente pactada la cuenta por cobrar mantenida en moneda extranjera, en caso del ejemplo podría ser el Bolívar o el Dólar, por lo que debe consultarse el acuerdo donde se ha pactado la firma como se recaudará la divisa;
- Se entenderá que la cuenta por cobrar se mantiene en moneda extranjera, por lo que al final de cada periodo (de forma mensual, trimestral o anual) la entidad

deberá expresar dicha cuenta por cobrar en términos de la moneda funcional, reconociendo una ganancia o una pérdida por diferencia en cambio en el resultado del periodo.

Por lo anterior, si la cuenta por cobrar se acordó recaudar en dólares americanos, entonces se deberá actualizar el valor de la cuenta por cobrar expresando la partida por la tasa de cambio de cierre (pesos por dólares americanos) y reconociendo en resultados dicho ajuste.

No obstante, si la cuenta por cobrar se acordó recaudar en bolívares (o el equivalente a la moneda del país), entonces se deberá actualizar el valor de la cuenta por cobrar expresando la partida por la tasa de cambio de cierre (pesos por bolívares) y reconociendo en resultados dicho ajuste (...).



Reconocimiento del IVA en bienes de capital

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0696	"Nos pueden orientar por favor con el tratamiento contable. Al analizar los concepto emitido por la DIAN 000853 del 05 de abril del 2019, 001106 del 02 de mayo del 2019 y 0491 del 14 de mayo del 2019, en el cual se expone el tratamiento en materia de IVA en compra de activos fijos reales productivos, después de entrada en vigencia la Ley 1943, (...) Nos gustaría saber cuáles son sus recomendaciones a este concepto, para así implementarlo".

RESPUESTA

(...) La respuesta a su consulta se abordará de acuerdo con lo expuesto en el concepto 2019-0572, y en el entendido que el IVA se tratará como un descuento tributario, (...) En dicho concepto se manifestó lo siguiente:

"Tratamiento contable del descuento tributario por pago del impuesto de sobre las ventas en la adquisición de activos fijos productivos"

Respecto del impuesto sobre la venta en la adquisición de activos fijos productivos, la respuesta se realizará en los términos del concepto 2018-0679, donde se analizó un tratamiento similar, en dicho concepto se analizó y contestó lo siguiente:

Respecto del tratamiento del IVA en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, los marcos de información financiera refieren lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las PYMES.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no recuperables.
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.
Capítulo X, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Teniendo en cuenta los enunciados anteriores, se debe dirimir respecto de si el IVA es un impuesto recuperable o si es un impuesto no recuperable, dependiendo de los casos que la norma tributaria menciona un

tratamiento específico.

Para este Consejo, un impuesto recuperable puede entenderse como aquel impuesto que una vez pagado o causado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y



equipo, puede ser utilizado en su totalidad para reducir un valor a pagar relacionado con el mismo impuesto o con otro, según lo permita la normativa fiscal del país.

De acuerdo con lo anterior, en las siguientes situaciones se analizará si se trata de un impuesto recuperable o no, el IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo (PPYE) y se determinará su

tratamiento contable de conformidad con los marcos normativos de información financiera:

Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
<i>En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario respecto del impuesto de renta nacional.</i>	<i>El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.</i> <i>En su lugar debe reconocerse como activo por impuesto corriente o un menor valor del pasivo por impuesto corriente.</i>	<i>Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la opción de restar el impuesto de renta por pagar en su totalidad, de tal manera que el contribuyente tiene un saldo fiscal a su favor que será usando en su declaración de renta del periodo.</i>

(...)

Por lo anterior, si el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo puede tratarse fiscalmente como descuento tributario en su totalidad, este debe

reconocerse contablemente como un activo por descuento tributario²⁰², y no como un mayor valor del costo del elemento de PPYE”(...).

²⁰² El nombre “activo por descuento tributario” es una sugerencia por parte del CTCP, sin embargo, otros nombres podrían utilizarse (por ejemplo “activos por créditos fiscales” o “activo por

beneficios fiscales futuros”), también es importante analizar si se debe mostrar por separado en el estado de situación financiera del periodo, siempre que se trate de una cifra material.



Reconocimiento en propiedad horizontal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1202	<i>(...) Por el valor de sus activos el condominio se clasifico en el grupo II, aplicando la convergencia a NCIF, de acuerdo con la normatividad existente, por lo tanto, se rige por las NIIF para PYMES.</i> <i>Contablemente se calcula la depreciación y se ha estimado un deterioro de las cuentas por cobrar de administración hasta el momento de la conversión a NIFC.</i> <i>En la presentación de los Estados Financieros (Estado de Situación Financiera), se clasifica el fondo de imprevistos en el Activo NO Corriente por corresponder a un efectivo restringido, únicamente puede ser utilizado por la autorización de la Asamblea General de Propietarios. Como es un fondo restringido a disposición de la Asamblea, se ha clasificado como no corriente, cuando la Asamblea apruebe su destinación se clasificará como Activo Corriente.</i> <i>Igualmente, en el Estado de Resultados Integrales, los ingresos del Fondo de Imprevistos, se clasifica de acuerdo con la orientación impartida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como otros ingresos.</i> <i>La solicitud (...) es emitir un concepto sobre el tratamiento contable que se ha adoptado en este Condominio; debido a la posición de la colega del comité financiero (apoyo al Consejo de Administración), es que ella insiste que el Condominio debe clasificarse en el grupo III, independientemente del valor de los Activos y que no se debe calcular la depreciación porque no forma parte del presupuesto; además que se debe cancelar el deterioro porque las cuotas de administración están protegidas por la Ley. Respecto de la presentación en el Estado de Situación Financiera de los dineros recaudados para el Fondo de Imprevistos, aduce que el fondo de imprevistos es efectivo y como tal debe de clasificarse en el Activo Corriente.</i> <i>Otro punto en discrepancia es con las cuotas de administración, clasificadas como cuentas por cobrar. Como hay propietarios que pagan anticipadamente, que se deben dejar esos saldos negativos (en rojo), en las cuentas por cobrar, así reflejen otra realidad económica, es decir son saldos de naturaleza crédito, que ha determinada fecha, no se ha devengado el ingreso por lo tanto es un pasivo técnico que tendría el Condominio. (...)</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de los temas expuestos en su consulta, y que se relacionan con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y otros eventos o sucesos en una copropiedad, se encuentran desarrollados en el Documento de

Orientación Técnica No 15, *Copropiedades de uso residencial o mixto* (Grupo 1, 2 y 3), los siguientes (tomado de la consulta 2019-0150):

- *Fondo de imprevistos* (no puede ser tratado como un pasivo, por parte de la



copropiedad, la constitución del fondo debe realizarse a través de la creación de una cuenta bancaria restringida, que debe ser reconocida como un activo en los estados financieros de la copropiedad).

- Tratamiento de las expensas comunes necesarias como un ingreso de la copropiedad.
- *Tratamiento de las expensas comunes extraordinarias*, dependiendo del origen y destino asignado a ellas.
- *Reconocimiento de los intereses de mora sobre las expensas*.
- *Deterioro de cuentas por cobrar*, de acuerdo con las normas establecidas en los Marcos Técnicos Normativos.
- *Baja en cuentas* de la cuenta por cobrar cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo o este haya sido transferido, y la transferencia cumpla los requisitos para la baja en cuenta.
- *Bienes comunes*, los bienes privados o de dominio particular o de uso común, no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad.
- *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.
- *Los gastos pagados por anticipado* cumplen los requerimientos para ser reconocidos como activos, y corresponden a pagos hechos por anticipado, cuyos beneficios económicos futuros se espera que sean recibidos en varios períodos futuros, como es el caso de los pagos por seguros, suscripciones, y otros servicios que se contratan y pagan anticipadamente por varios períodos.
- *Los excedentes* (resultados acumulados o ganancias retenidas) pueden ser

apropiados como reservas y seguir siendo parte del patrimonio, ya sea por disposición expresa contenida en el reglamento o por aprobación de la Asamblea de Propietarios.

- También se presenta un modelo de presentación de estados financieros de una copropiedad que aplica para pertenecer al grupo 3.

Finalmente incluimos a continuación algunas directrices generales sobre su consulta:

Clasificación de la propiedad horizontal (tomado de la consulta 2019-0150)

El artículo 51 de la Ley 675 de 2001, establece la obligación de llevar contabilidad en las copropiedades, de la siguiente manera:

"51. La administración inmediata del edificio o conjunto estará a cargo del administrador, quien tiene facultades de ejecución, conservación, representación y recaudo. Sus funciones básicas son las siguientes: (...)

5. Llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto..."

Teniendo en cuenta el artículo anterior, es importante establecer lo siguiente:

- La propiedad horizontal al constituirse como una persona jurídica, dentro del alcance del artículo 51 de la Ley 675 de 2001, se encuentra obligada a llevar contabilidad.
- Al encontrarse obligada a llevar contabilidad, debe clasificarse dentro de los grupos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, y sus posteriores modificaciones, de la siguiente manera:

Condición	Grupo 2	Grupo 3
Propiedades horizontales con planta de personal no superior a diez (10) trabajadores; con activos totales inferiores a quinientos SMMLV; y que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (anexo 3 del Decreto 2420 de 2015, párrafo 1.2) ²⁰³ .		X
Entidades que no cumplan el requisito anterior	X	

²⁰³ Para ser clasificada en el Grupo 3, la persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debe cumplir las tres condiciones. El incumplimiento de alguna de ellas generaría que la entidad fuera clasificada en el Grupo 2, o en el Grupo 1, si cumple las condiciones.



- Independientemente de la clasificación de la propiedad horizontal en grupo 1, 2 o 3, la entidad debe observar el Documento de Orientación Técnica No 15, Copropiedades de uso residencial o mixto (...),

Depreciación de elementos de propiedad, planta y equipo

Frente a los bienes, la Orientación Técnica No. 15 *Copropiedades de Uso Residencial o Mixto Grupo 1, 2 y 3* emitida por parte del CTCP, manifiesta: “En las copropiedades concurren un conjunto de bienes privados o de dominio particular, de uso común, esenciales o no esenciales, o de dominio de la copropiedad, desafectados o adquiridos por la copropiedad”. Por lo anterior deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- Los bienes de uso común no deben ser reconocidos en los estados financieros de la copropiedad, dado que la titularidad del dominio y el uso particular de que son objeto, están en cabeza de cada uno de los copropietarios,

- Los bienes comunes desafectados (escritura pública a favor de la copropiedad), se reconocen como activos en los estados financieros de la copropiedad,

- Los activos adquiridos para uso de la administración de la copropiedad (computadores, enseres, muebles, etc.) se tratarán como elementos de propiedad, planta y equipo.

De acuerdo con lo anterior, si un activo se clasifica como elemento de propiedad, planta y equipo, se encuentra sometido a depreciación teniendo en cuenta la vida útil establecida y en algunos casos el valor residual, el cual afecta el resultado de la copropiedad.

Respecto del presupuesto, en los conceptos 2018-0350 y 2019-0103, se manifestó lo siguiente:

(...)

Concepto	Presupuesto
Base de la elaboración	Sistema de caja (entradas y salidas proyectadas de dinero)
Objetivo principal	Establecer el valor de las cuotas ordinarias en la copropiedad.
Fondo de imprevistos	Debe incluirse en los activos, como un fondo líquido, por tratarse de una obligación legal, y por ende afecta el presupuesto proyectado de la entidad.
Depreciación, deterioro, amortizaciones, provisiones por demandas.	Deben incluirse únicamente las salidas de efectivo que se requerirán en el periodo de un año, por lo que partidas estimadas contables no son incluidas, pero si deben incluirse partidas destinadas a comprar activos, intangibles, pagar demandas, entre otras.
Comparación	Se compara el presupuesto proyectado con el presupuesto ejecutado.

En conclusión, la depreciación corresponde con un concepto contable, que no debe incluirse en el presupuesto de la copropiedad, debido que no representa una salida de dinero, el cual es el objetivo del presupuesto. Respecto del Fondo de Imprevistos este no corresponde con un gasto para efectos financieros, pero si a un rubro que debe incluirse en el presupuesto por orden de la Ley 675 de 2001 la cual exige la creación de un fondo financiero (cuenta bancaria o encargo fiduciario) basado en un porcentaje del presupuesto fijado en la legislación o un porcentaje mayor, si este es aprobado por la asamblea de copropietarios”.

De acuerdo con lo anterior una cosa son los estados financieros de propósito general donde la depreciación deberá mostrarse como un gasto del periodo, y la otra es el presupuesto de la copropiedad donde se elabora con otros propósitos, y se incluyen únicamente las partidas que afectan los recursos relacionados con el efectivo de la copropiedad.

Deterioro de valor de las cuentas por cobrar

Respecto del deterioro de cuenta por cobrar mediante concepto 2019-0414 el CTCP manifestó lo siguiente:

(...)



- *Cuando no se tenga certeza de poder recuperar una cuenta por cobrar (incluido sus intereses), debe establecerse una cuenta por cobrar correctora (saldo crédito) donde se muestre el deterioro que disminuye dichas cuentas por cobrar;*
- *Al final del periodo, la entidad deberá evaluar la existencia objetiva de deterioro o recuperación de la cuenta por cobrar, en ese caso se registrará una pérdida por deterioro;*
- *La pérdida por deterioro se medirá como la diferencia entre el valor en libros del activo (cuenta por cobrar más intereses) y la mejor estimación del valor aproximado que se recibiría si el activo se llega a vender o realizar en la fecha del periodo sobre el que se informa;*
- *Si en periodos posteriores la cuantía reconocida como pérdida por deterioro acumulada en cuentas por cobrar se reduce (por pago del deudor o por variación en la medición) entonces deberá reconocerse un ingreso por recuperación de deterioro (párrafo 2.36).*

De acuerdo con lo anterior, la copropiedad no debe evaluar el deterioro de las cuentas por cobrar considerando únicamente los intereses, sino la cuenta por cobrar total a cada copropietario de manera individual (incluyendo todos los conceptos, como administración, cuotas extraordinarias, intereses, multas, etc.), de tal manera que si encuentra que los valores podrían no ser recuperados entonces procedería a reconocer una pérdida por deterioro”.

Clasificación como corriente o no corriente del efectivo mantenido por la copropiedad como “fondo de imprevistos”.

De conformidad con el anexo 2 del DUR 2420 de 2015, párrafo 4.5 de la NIIF para PYMES, la definición de activo corriente:

“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) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses siguientes a la fecha de presentación”.*

De acuerdo con lo anterior, la administración de la copropiedad deberá utilizar su juicio profesional para determinar si el dinero mantenido en entidades financieras correspondientes al fondo de imprevistos corresponde con la definición de activo corriente descrita en el párrafo anterior.

No obstante, por tratarse de un efectivo restringido, si este no puede ser utilizado para cancelar pasivos por un periodo mínimo de doce meses siguientes a la fecha de presentación, el activo se clasificará como activo no corriente.

Cuotas de administración recibidas por anticipado

Cuando una copropiedad recibe valores correspondientes a cuotas de administración correspondiente a periodos futuros, no podrá reconocer dicho recaudo como un ingreso en el estado de resultados, sino que retrasará su reconocimiento como ingreso, hasta el periodo al cual corresponda el recaudo, en este caso reconocerá en el estado de situación financiera un pasivo por ingresos recibidos por anticipado (...).



Reconocimiento prima comercio justo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0956	CONSULTA TRATAMIENTO CONTABLE PRIMA COMERCIO JUSTO Comedidamente solicito su orientación respecto del manejo contable del siguiente asunto: Algunas organizaciones de pequeños productores, reciben recursos por concepto de prima de Comercio Justo, los cuales deben ser invertidos atendiendo a los criterios establecidos por esa Organización. Consulta: Cuál es el manejo contable de los recursos recibidos, teniendo en cuenta que, si bien es cierto corresponden a un ingreso para la Organización, estos recursos deben ser invertidos atendiendo a los criterios de Comercio Justo so pena de perder la certificación para periodos posteriores y no sería viable que formen parte de los excedentes a distribuir cuando la entidad genera déficit en otras actividades desarrolladas durante el correspondiente período.

RESPUESTA

En primer lugar, transcribiremos un concepto de Fairtrade, del documento denominado "Criterio de Comercio Justo Fairtrade para Organizaciones de pequeños productores" versión 03.04.2019_v2.1 tomado del enlace: https://files.fairtrade.net/standards/SPO_SP.pdf, consultado en noviembre 3 de 2019:

"Prima de Comercio Justo Fairtrade es una suma de dinero, adicional al precio, pagada a un fondo comunitario para que los agricultores mejoren sus condiciones sociales, económicas y medioambientales.

Es la organización de pequeños agricultores quien decide y gestiona democráticamente el uso de este ingreso adicional".

En segundo lugar transcribiremos un concepto sobre la prima de comercio justo, tomado del link: <https://www.consumer.es/solidaridad/p-ima-de-comercio-justo-un-pago-adicional-para-pequenos-productores.html>, consultado en octubre 1 de 2019:

"Prima de comercio justo, un pago adicional para pequeños productores junto con el precio de sus productos, las organizaciones de productores reciben una prima que se invierte en desarrollo económico, social o ambiental.

La prima de comercio justo supone una ayuda extra para las organizaciones de pequeños productores.

Además de recibir el pago de sus productos, estos se benefician de una cantidad adicional para invertir en el desarrollo económico, social o ambiental de las propias organizaciones y la comunidad.

Estas deciden el fin de la prima, sin intermediarios. La cantidad que se les abona se fija en un porcentaje, por unidad vendida, y sale del bolsillo de quien adquiere los productos.

En este artículo se explica en qué consiste esta prima, cómo se decide su destino y algunas buenas prácticas.

La prima de comercio justo es "una herramienta para el desarrollo socioeconómico y para el empoderamiento". Cada vez que un consumidor adquiere un producto de comercio justo consigue, como mínimo, dos beneficios para el productor: por un lado, este recibe el importe del artículo adquirido y, por otro, una cantidad adicional para invertir en acciones de desarrollo económico, social o ambiental.

Esta última se denomina prima de comercio justo y pretende ser "una herramienta para el desarrollo socioeconómico y para el empoderamiento", señala Fairtrade España.

Los agricultores y trabajadores del sistema Fairtrade tienen garantizada esta prima para el desarrollo. Fairtrade International (FLO) es



la organización

encargada de establecer los niveles de la prima. Esta "no es negociable", aclara, y oscila entre el 5% y el 30% del precio mínimo. Todas las primas de todos los productos se pueden consultar en la página web de Fairtrade International.

La prima se paga por cada unidad de producto vendido. De ahí la importancia de que los consumidores adquieran productos de comercio justo, puesto que con sus compras contribuyen a mejorar la calidad de vida de los productores. Y es que la prima no se abona de manera nominal, sino a la organización.

¿A qué se destina la prima de comercio justo?

Los productores deciden el destino de la prima, aunque han de justificar todos los pagos y examinar el progreso del proyecto.

El destino de la prima de comercio justo se decide según el criterio de las organizaciones de productores. Nadie les impone cómo usarla o invertirla, aunque sí se exige, recuerda Fairtrade, que la selección del proyecto y el manejo del dinero "se haga a través de procesos transparentes, participativos y democráticos". Los proyectos pueden fomentar el desarrollo de la comunidad o los propios negocios.

En este último aspecto, los productores toman sus decisiones. Esto supone que la prima sea un instrumento de empoderamiento, al permitirles decidir su destino. Durante el primer año de certificación Fairtrade evalúan sus necesidades, analizan cómo emplear mejor los beneficios, realizan propuestas y las votan para elaborar el plan anual de la prima, un proyecto consensuado y que ha de contar con el visto bueno de los productores. Aunque se elija a los representantes de los productores, todos han de poder decidir sobre el destino de la prima.

Este plan anual es una pieza clave en la transparencia de la prima. En él se recoge en qué se empleará la prima y cómo, se destacan los objetivos que se persiguen y el presupuesto que se requiere para conseguirlos. Una vez elaborado, la asamblea general aprueba este documento, los productores lo ponen en marcha y presentan toda la documentación, como facturas y recibos, que acrediten las inversiones y acciones llevadas a cabo.



El seguimiento incluye

el monitoreo de los proyectos, de manera que se evalúen los progresos y se compruebe que consiguen los logros perseguidos. De igual modo, es una manera de detectar posibles errores para subsanarlos a tiempo, así como evitar que los gastos se disparen y se sobrepase el presupuesto".

Teniendo en cuenta que la prima por comercio justo es un sobreprecio que recibe cada productor o la organización a la que pertenece el productor, existen las siguientes alternativas la cuales debe evaluar la entidad, respecto de la elaboración de su política contable respecto del manejo de los recursos recibidos por concepto de fairtrade en la información financiera:

1. Si la entidad que recibe los recursos ha acordado dar un uso específico a la prima de comercio justo, y existe una condición específica que aún no ha sido cumplida, el valor que se recibe solo podría ser reconocido en el estados de resultados cuando se cumpla la condición, y mientras ello se cumple se contabilizará como un pasivo (ingresos diferidos), de tal forma que en la medida en que se cumplan las condiciones o se ejecuten los recursos, de acuerdo a lo pactado por quien se recibió, estos se reconocerán como un ingreso.
2. Si no existen condiciones, y la entidad que recibe los recursos no tiene la obligación de utilizar de forma específica los dineros recibidos y los puede utilizar libremente en otras actividades, invertir en activos financieros o adquirir elementos de propiedad, planta y equipo, entonces el valor recibido se reconocerá como un ingreso en el estado de resultados.

No obstante, observando documentos de la organización y los requisitos de la certificación Fairtrade, las entidades que reciben recursos podrían estar sometidas a una auditoria para verificar el cumplimiento de la licencia suscrita y el cumplimiento de los estándares Fairtrade.

Por último, le recomendamos al consultante observar la consulta 2019-0984 donde se trató un tema relacionado con el reconocimiento de la compra de un inmueble con recursos derivados de primas recibidas como comercio justo fairtrade, para los cuales no se han impuesto condiciones de operaciones futuras.



Recosteo de inventarios

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0911	<i>"Me permito solicitar información referente al proceso de recosteo en los inventarios como es el cálculo y como sería su parte contable tanto fiscal como NIIF."</i>

RESPUESTA

(...) Definición de recosteo

Para efectos de la consulta se tomará como definición de recosteo, el proceso realizado al final del mes o al final del periodo, según el cual se recalculan los costos de los inventarios, teniendo en cuenta las cantidades reales adquiridas y consumidas, con el objetivo de determinar el costo de producción o costo de ventas del periodo.

Medición del costo de los inventarios

De acuerdo con los inventarios mantenidos por la entidad, la medición se realiza de acuerdo con lo siguiente:

- Productos agrícolas recolectados de activos biológicos, se medirán por su valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección (NIC 2.20);
- Inventarios producidos por la entidad utilizando una técnica de medición de costos históricos o reales, costo estándar o método de los minoristas (NIC 2.21);
- Inventarios comercializados o

mantenidos por la entidad utilizando una fórmula de cálculo del costo basada en identificación específica (NIC 2.23), a través de las primeras en entrar primeras en salir (PEPS) o costo promedio ponderado NIC 2.25); o

- Inventarios medidos a al valor razonable menos costos de venta o al valor neto realizable (NIC 2.3).

Respuesta al consultante

Por lo que de acuerdo con la forma como se realiza la medición, el procedimiento de "recosteo" debe ser documentado por parte de la entidad, estableciendo el procedimiento de acuerdo a las características de la entidad y el tipo de inventarios mantenido.

Cualquier diferencia ocasionada con el recosteo del mismo deberá reconocerse como un menor o mayor valor del mismo contra el costo de ventas o de producción, sin afectar los gastos o ingresos del periodo por tratarse de un ajuste al costo de los inventarios. (...)



Reexpresión de estados financieros en microempresas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0805	(...) me permito solicitar resolución a la siguiente inquietud respecto de la necesidad o no de realizar reexpresión en la corrección de los estados financieros en el siguiente caso: <i>En un edificio que pertenece al régimen de propiedad horizontal, que no explota zonas comunes, cuyos activos, en su momento, según política contable, fueron depreciados en su totalidad en cada periodo fiscal; se tomó la decisión de evaluar varios de estos activos y asignar una vida útil adicional por el tiempo que continuarán en uso; esto con el fin de corregir error por considerar que dichos activos debieron ser depreciados de acuerdo a su vida útil normal. Teniendo en cuenta, que han transcurrido varios años en los cuales se había realizado este procedimiento (depreciación total en el periodo), por lo tanto, los Estados Financieros ya fueron aprobados en la asamblea de copropietarios llevada a cabo cada año, se debe realizar reexpresión desde el primer año o es suficiente con realizar la corrección en el año en el cual se realizó la evaluación y la respectiva revelación.</i>

Respuesta

(...) Una entidad que mide los elementos de propiedad, planta y equipo por su costo y les asigna una vida útil para depreciarlos durante dicho periodo, pero posteriormente al evaluar dicha vida útil encuentra que es diferente a la actualmente establecida, tendría las siguientes situaciones:

Situación 1: Que considere que la información disponible sobre la vida útil de los elementos de propiedad, planta y equipo utilizada era adecuada en esa fecha, pero posteriormente fue modificada debido a circunstancias de mantenimiento o duración de los equipos.

En este caso la nueva vida útil se tratará como un cambio en una estimación contable y su efecto será prospectivo (no se requieren ajustes en periodos anteriores).

En este caso si el valor del elemento de propiedad, planta y equipo ha alcanzado un valor neto de cero, no es posible incrementar su valor, debido que la política contable adoptada por la entidad es el costo.

Situación 2: Que considere que la información disponible sobre la vida útil de los elementos de propiedad, planta y equipo se encontraba disponible, pero no se utilizó de forma adecuada y se tomó información errada.

En este caso, nos encontraríamos frente a un error contable y debe contabilizarse el ajuste en el periodo actual registrando un ajuste a la cuenta del patrimonio "resultados de ejercicios anteriores" por el ajuste por depreciación correspondiente a periodos anteriores, y presentar en los estados financieros una reexpresión sobre la información comparativa (ver párrafos 10.19 a 10.22 de la NIIF para las PYMES, y el concepto emitido por parte del CTCP No 2018-0705).

No obstante, si se trata de una entidad clasificada en el grupo tres que deba aplicar las Normas de Información Financiera para Microempresas, el ajuste del error deberá reconocerse en el periodo en el que se encuentra y debe afectar los resultados del mismo (ver párrafo 2.40 de la NIF para microempresas²⁰⁴).

²⁰⁴ 2.40 El efecto de las correcciones de errores anteriores se reconocerá en resultados en el mismo periodo en que el error es detectado. La microempresa deberá revelar la siguiente información: a) la naturaleza

del error y, b) el monto de la corrección para cada rubro en los estados financieros.



Registros contables de cierre de ejercicio

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0317	Dentro del marco técnico normativo de las NIIF en Colombia, quisiera saber con ejemplos o de forma ilustrativa los registros contables del cierre anual de una empresa comercial según las NIIF para PYMES, desde el traslado de las cuentas de resultado hasta el traslado a cuentas de instrumentos de patrimonio.

RESPUESTA

(...) En primer lugar, debemos anotar que para la comprensión del tema del cierre contable es de fundamental relevancia que se comprendan los conceptos de reconocimiento de los elementos en los estados financieros, y las relaciones que existen entre los diferentes estados; el estado de resultados resume los ingresos y los gastos del período, esto es los cambios en los activos y pasivos, que no se han derivado de transacciones con los propietarios, tales como aportes de capital o distribuciones.

El estado de resultados explica las variaciones que se han presentado en el patrimonio durante el período, y por ello es necesario periódicamente efectuar cierres contables para determinar el importe de la utilidad y elaborar un juego completo de estados financieros.

Respecto del cierre contable o cierre de fin de ejercicio, será necesario que el responsable de la elaboración de los estados financieros establezca un procedimiento (puede ser documentado) donde se garantice, entre otras cosas, lo siguiente:

- Que todos los hechos económicos, transacciones y otros eventos, se

encuentran incorporados en la contabilidad;

- Que las transacciones y eventos registrados en la contabilidad correspondan al periodo contable;
- Que se han aplicado los criterios de reconocimiento y medición respecto de la información registrada en la contabilidad, de acuerdo al marco de información financiera aplicable;
- Que, a la fecha de corte, se encuentren registrados todos los activos y pasivos de la entidad.

También la entidad deberá observar la existencia de hechos ocurridos con posterioridad al periodo sobre el que se informa, y en caso de existir, deberá verificar si implican ajuste (ver NIC 10 y la sección 32 de la NIIF para las PYMES).

Aunque los marcos de información financiera descritos en el Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, no contienen directrices específicas acerca de la forma como debe elaborarse el cierre contable, a continuación, presentamos referencias relacionadas con la presentación de estados financieros, y más específicamente sobre el estado de resultado integral y los resultados de la entidad:

Marco normativo	Definición de Resultado del periodo (NIIF y NIIF para las PYMES) <i>Utilidad o pérdida (Microempresas)</i>
NIIF	<i>El resultado del periodo es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral (NIC 1.7).</i>
NIIF para las PYMES	<i>El resultado es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta norma clasifica como partidas de otro resultado integral. No es un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado (párrafo 2.44 de la NIIF para las PYMES).</i>



**Normas para
Microempresas**

Es la diferencia entre los ingresos y los gastos de una microempresa durante el periodo sobre el que se informa (párrafo 2.18 de la NIF para Microempresas).

De acuerdo con las anteriores definiciones, se observa que las cuentas de resultado (ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) son cuentas acumulativas de periodo (para el caso colombiano es un año y a diciembre 31), las cuales deben dejarse en ceros (cierre contable) de conformidad con el procedimiento establecido por la aplicación informática que posea la entidad.

El cierre de las cuentas de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, debe realizarse contra

un rubro de resultado del periodo o resultados acumulados, dejando en cero las cuentas de resultado.

Algunas personas manejan una sola cuenta contable denominada resultados acumulados, otras manejan dos cuentas, resultados del periodo y resultados acumulados, y al inicio del año siguiente, se traslada el valor de la cuenta de resultado del periodo a resultados acumulados. (...)



Registro de aportes en una ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0679	(...) <i>Agradezco su ayuda y colaboración en la orientación sobre la causación de los aportes de los asociados en una entidad ESAL. Corporación Agrupación</i> ”.

RESPUESTA

(...) **Uso de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES en entidades sin ánimo de lucro**

Los párrafos 5 y 6 de la NIC 1, menciona:

"5 Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público.

Si las entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos."

De acuerdo con lo anterior, podemos observar que las NIIF si resultan aplicables a entidades sin ánimo de lucro, sin embargo, se hace necesario realizar ajustes relacionados con su presentación en el estado financiero de partidas específicas

(como por ejemplo la presentación del patrimonio); pero los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación resultan compatibles con este tipo de entidades.

Tratamiento contable de los aportes recibidos por una entidad no societaria sin ánimo de lucro.

Cuando una entidad corresponde con una entidad no societaria (constituida por acciones o cuotas de interés social), como por ejemplo las corporaciones y asociaciones, los aportes que reciba deberá clasificarlos en los estados financieros, teniendo en cuenta la definición de patrimonio e ingreso, de acuerdo con lo siguiente:

Criterio	Ingreso	Patrimonio
Definición	El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá un ingreso en el estado del resultado integral cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad (párrafo 2.41 de la NIIF para las PYMES).	Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. El Patrimonio incluye inversiones hechas por los propietarios de una entidad, más incrementos en esas inversiones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la entidad, menos reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones a los propietarios (párrafo 22.3 de la NIIF para las PYMES).

De acuerdo con la clasificación como patrimonio de la sección 22 de las NIIF para las PYMES, los tres componentes principales del patrimonio corresponden con los siguientes:

- Aportes de los propietarios (entidades societarias);

- Resultados o excedentes del periodo (incluye el excedente del ejercicio y el otro resultado integral);
- Distribución de dividendos o participaciones (entidades societarias a través de los dividendos o participaciones).

Respecto de la aplicación de estos conceptos



en entidades sin ánimo de lucro, la sección 22 de la NIIF para las Pymes establece las directrices para el reconocimiento de pasivos y patrimonio.

Esta distinción es de alta relevancia para las entidades no societarias por cuanto el patrimonio (activo neto) representa el interés residual, y este es diferente de los importes adeudados a prestamistas de capital de corto o largo plazo.

En una ESAL una parte importante del patrimonio (activo neto) está conformado por los fondos retenidos (reservas), los cuales son mantenidos para promover los propósitos sociales de la ESAL.

Es importante que dichos fondos (reservas) se presenten por separado de cualquier aporte social (aporte permanente o capital) en el estado de situación financiera, y que los fondos retenidos se diferencien entre dos clases principales de fondos:

- Aquellos que no tienen restricciones en su uso, y que pueden utilizarse en cualquier actividad de la ESAL; y
- Aquellos que tienen restricciones.

Una restricción limita la libertad que tienen los administradores (directores) de la ESAL para utilizar los fondos y puede restringir su uso, el momento en que pueden ser utilizados o limitar la libertad de utilizarlos en cualquier momento.

En las estructuras no societarias, no es posible utilizar los mismos términos de las estructuras societarias, tales como: capital social, y prima de emisión, o aportes reembolsables a los asociados a través de entidades relacionadas con la economía colaborativa.

Por ello, recomendamos la inclusión de descripciones adicionales que expresen de mejor manera los componentes del patrimonio de una entidad sin ánimo de lucro, tal como está permitido en las normas de presentación de los marcos técnicos, o el uso del concepto "activo neto", lo cual ayuda a que los usuarios conozcan las diferencias entre las entidades con ánimo y sin ánimo de lucro.

También es de alta pertinencia que la administración de la entidad, como responsable de los estados financieros, y con fundamento en los hechos y circunstancias de la transacción, realice los juicios necesarios para determinar si una partida cumple los requisitos para ser reconocida como un aporte permanente que forma parte del activo neto (patrimonio) o como un ingreso en el estado de resultados.

Los aportes de los asociados se tratarán como un ingreso, de conformidad con la política contable que debe establecer la entidad teniendo en cuenta lo siguiente:

Cuando se trate de actuaciones artísticas, banquetes y eventos, estos se reconocerán como ingresos en la medida que los mismos van teniendo lugar (mientras tanto se reconocerán como un pasivo, párrafo 23A.22, NIIF para las PYMES); por ejemplo, cuando se vende una suscripción para varios eventos, la entidad distribuirá la cuota cobrada entre cada evento sobre una base que refleje la medida en que los servicios se están ejecutando en cada evento;

Cuando se trate de aportes relacionados con cuotas de iniciación, ingreso o permanencia, estos se podrían ser tratados como ingresos dependiendo de la naturaleza de los servicios suministrados.

Si el valor pagado representa una cuota pagada por una única vez para pertenecer como miembro de la entidad y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, entonces se reconocerá un ingreso, en caso contrario la cuota o el aporte se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados (párrafo 23A.24, NIIF para las PYMES)

Cuando se trate de aportes que correspondan a valores pagados sin contraprestación alguna, ni que otorgan afiliación, o acceso a las instalaciones por parte del aportante, estas se tratarán utilizando una política contable coherente con la sección 24 de la NIIF para las PYMES, teniendo en cuenta lo siguiente



Reconocimiento y medición	Criterio establecido en la NIF²⁰⁵
Aportes que no imponen condiciones futuras de manera específica	Se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por el aporte sean exigibles.
Aportes que imponen condiciones futuras de manera específica	Se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
Aportes recibidos antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.	Se reconocerán como pasivo.

En el caso en que se reciban aportes de los asociados de la entidad estos podrían tratarse como un componente del activo neto (patrimonio) siempre que otorguen al tenedor el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad, y se tratarán como pasivo, si existe

una obligación contractual de devolver los aportes a solicitud del asociado cuando este lo solicite, en otros casos, los aportes podrían corresponder con un ingreso para la entidad que los recibe, siempre que no existan condiciones u obligaciones de desempeño que no hayan sido satisfechas (...).



Registro de incapacidades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1112	Asunto: un reembolso de una incapacidad ¿se puede llevar como una recuperación en el estado de resultados? Me podrían guiar sobre el tratamiento contable que tiene el reconocimiento de una incapacidad por parte de una EPS a una empresa, si ¿es correcto el manejo como un ingreso por recuperación?

RESPUESTA

(...) Consultas que tratan el tema de los reintegros por incapacidades emitidas por parte del CTCP

Concepto	Exposición por parte del CTCP
2015-0411	<i>"Por consiguiente, no se podría decir que la incapacidad implique un gasto para la entidad, ya que existe un derecho de reembolso por el estado el cual debe ser reconocido en una cuenta por cobrar, y el hecho de que este reembolso se realice en algunos casos con demoras por factores ajenos a la entidad, no significa que no haya lugar a este. Adicionalmente, tampoco es correcto contabilizar un gasto y luego un ingreso porque no se trata de una indemnización a la empresa".</i>
2017-0807	<i>"Las incapacidades se registran como un gasto para los dos primeros días y el valor que será reintegrado por la EPS respectiva como una cuenta por cobrar, la cual debe ser sometida a medición de deterioro, si se observan factores que pongan en duda su recuperación, de tal suerte que al recibirse el reembolso de la EPS no debe llevarse a un ingreso ese monto, sino descargarlo de la cuenta por cobrar previamente registrada".</i>
2019-0591	<u><i>"Definición de recuperaciones de gastos</i></u> <i>Las recuperaciones de gastos y costos (del periodo actual o de periodos anteriores) se consideran aquellas correcciones valorativas realizadas a los activos y pasivos que generan el uso del juicio profesional al momento de utilizar las estimaciones contables, las cuales a manera de ejemplo se originan por lo siguiente:</i> <i>(...);</i> <i>• reintegros de pagos por conceptos de incapacidades, indemnizaciones y demás";</i>

Mediante consulta 2019-0776, el CTCP manifestó lo siguiente:

"El reintegro a la entidad del auxilio por incapacidad por parte de la EPS deberá reconocerse como un menor valor del gasto (si el pago por parte de la entidad al trabajador se reconoció en la contabilidad como un gasto), o como un menor valor de la cuenta por cobrar (si esta se reconoció como una cuenta por cobrar al momento de realizar el pago al trabajador), y no como un ingreso de la entidad". (...)



Registro de Robos en PH

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1130	(...) Consulta reconocimiento por hurto de efectivo en una P.H. En un conjunto residencial la administradora hurta 106 millones de pesos, mediante la modalidad de desviar las transferencias que debían ser para proveedores, a su cuenta personal, realiza consignaciones a la cuenta del conjunto "devolviendo 69 millones de pesos de lo inicialmente hurtado. Así el valor neto del hurto fue de 37 millones de pesos, esto sucede en el mes de noviembre de 2018. (...) ¿Cuál es la forma de reconocer contablemente el robo del efectivo de una copropiedad?, qué es lo que más se está presentando.

RESPUESTA

(...) El Presidente del Consejo o miembros del consejo de administración (así sean contadores públicos) ¿Pueden imponer sus criterios contables al contador y revisor Fiscal que trabajan en el conjunto?

Los registros contables y la presentación de la información financiera, deberá realizarse de conformidad con el marco de información financiera aplicable por la entidad, no obstante se pueden escuchar sugerencias al respecto, sin embargo debe primar el juicio profesional realizado por el profesional de la contaduría pública.

Las normas éticas que rigen la profesión (Ley 43 de 1990 artículos 35 al 40, y el anexo 4º del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones²⁰⁶) expresan lo siguiente:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, **la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja**²⁰⁷.
- El profesional de la contabilidad cumplirá los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y

diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional²⁰⁸.

- La objetividad representa imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción del contador público (incluye la certificación de estados financieros²⁰⁹);
- Cuando se realice cualquier servicio profesional (incluida la elaboración y certificación de información financiera) el contador público deberá identificar si existen amenazas en relación con la objetividad (por tener intereses o relaciones con la entidad o sus administradores²¹⁰).

¿Cuál es la forma de reconocer contablemente el robo del efectivo de una copropiedad?, qué es lo que más se está presentando.

Cuando en una entidad ocurre un fraude ocasionado por un funcionario de la administración o un tercero, que involucra un delito de sustracción de dinero o de robo de elementos de activos, el registro contable sugerido, deberá analizarse teniendo en cuenta las diferentes situaciones particulares que podrían ocurrir en la entidad.

²⁰⁶ Se denomina Código de Ética para profesionales de la contabilidad, en especial la parte C trata el tema de profesionales de contabilidad en la empresa.

²⁰⁷ Párrafo 100.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el

anexo 4º del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

²⁰⁸ Párrafo 100.5 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

²⁰⁹ Artículo 37.2 de la Ley 43 de 1990, Objetividad.

²¹⁰ Párrafo 280.1 del Código de Ética para profesionales de la contabilidad.



Por lo anterior, se deberá analizar las diferentes secciones de la NIIF para las PYMES (anexo 2° del DUR 2420 de 2015) y en especial la sección 10 *Políticas, estimaciones y errores contables*, sección 21 *Provisiones y contingencias*, Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*, y la sección 32 *Hechos ocurridos con posterioridad al periodo sobre el que se informa*.

Cuando el fraude, pérdida o robo es descubierto deberá analizarse si se trata de una transacción relacionada con periodos anteriores, la cual podría constituir un error contable (siempre que el fraude corresponda a periodos anteriores), en ese caso se requerirá realizar reexpresión de estados financieros, en caso contrario se deberá reconocer un gasto por deterioro de valor del activo, o por la baja en cuentas del mismo.

El hecho que el fraude o robo se pueda recuperar a través del recobro a un tercero (a la persona que lo realizó o un garante, o a una compañía aseguradora), constituye una transacción separada del fraude y debe reconocerse en muchos casos en momentos diferentes al de ocurrencia o descubrimiento del fraude.

La razón de separar ambas transacciones se sustenta aplicando criterios similares a los expuestos en el párrafo 21.9 de la NIIF para las PYMES (anexo 2° del DUR 2420 de 2015):

"Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación.

El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en

el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado del resultado integral, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión" (la negrilla es nuestra)

Aunque el tema tratado en el párrafo anterior es relacionado con una demanda, puede asimilarse al del descubrimiento del fraude, según el cual se presenta en dos operaciones separadas, las cuales no deben compensarse en el estado de situación financiera, pero si podrán compensarse tratándose del estado de resultados.

En el siguiente ejemplo ilustraremos la situación anterior (aclarando que pueden existir muchas variantes del mismo):

En una copropiedad constituida como propiedad horizontal se ha descubierto un fraude en noviembre del año 20x9, el fraude corresponde a un presunto hurto de dinero cometido por parte de un funcionario de la administración el cual consta de un valor de \$106.000 (considerado material) que venía ocurriendo de forma sistemática en los últimos tres años, a través de cheques girados que se encontraban como partidas conciliatorias y que se presumen corresponden al fraude detectado en una auditoría posterior.

Del valor de \$106.000 producto del presunto fraude, por el año 20x9 corresponden a \$20.000, por el año 20x8 a \$70.000, por el año 20x7 a \$16.000 que fueron los cheques girados en esos periodos y que se mantenían como partidas conciliatorias en las conciliaciones bancarias correspondientes.

El registro contable del fraude encontrado en el 20x9 que corresponde a varios periodos (error contable) es el siguiente²¹¹:

Detalle	Débito	Crédito
Gasto – pérdidas por fraudes	20.000	
Resultados acumulados – errores contables	86.000	
Efectivo – saldo en entidades financieras		106.000

²¹¹ Párrafo 10.20 de la NIIF para las PYMES (anexo 2° DUR 22420 de 2015) "Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos,

errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes".



El registro contable anterior, sugiere que los estados financieros a diciembre 31 de 20x9 se presente con la información comparativa del 20x8 reexpresada.

Si existe la posibilidad de recuperar una parte o la totalidad del fraude, sea a través del cobro con un acuerdo con las personas involucradas, a través de una demanda ante las autoridades judiciales, o por medio de un reclamo ante la entidad aseguradora, el registro contable es una transacción separada de la existencia del fraude y se reconocerá teniendo en cuenta los criterios establecidos para el reconocimiento de un activo contingente, es decir *"cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto"*²¹²

En el ejemplo, supondremos que existe la probabilidad de obtener una recuperación de una parte del fraude mediante la reclamación ante la compañía de seguros por un valor de \$30.000 (después de descontar el deducible del seguro) y mediante un acuerdo con la persona involucrada en el fraude por \$69.000, en estos casos, únicamente se reconocerá el activo, cuando sea prácticamente cierto que la entidad recibirá el reembolso, que podría ser la fecha en la cual la compañía de seguros acepta el importe reclamado por la entidad, o cuando la persona involucrada en el fraude realice la consignación de lo acordado.

Si lo anterior ocurre en el 20x9, el reconocimiento sugerido es el siguiente:

Detalle	Débito	Crédito
Ingreso – reembolso de compañía de seguros		30.000
Ingreso- recuperaciones por reintegros (o menor valor del gasto de pérdida por fraudes)		69.000
Efectivo- saldo en entidades financieras	69.000	
Cuenta por cobrar por reembolsos	30.000	

Al momento de obtener el reembolso por parte de la compañía de seguros, el registro

contable sugerido sería el siguiente:

Detalle	Débito	Crédito
Efectivo- saldo en entidades financieras	30.000	
Cuenta por cobrar por reembolsos		30.000

(...)

²¹² Párrafo 21.13 de la NIIF para las PYMES (anexo 2º DUR 22420 de 2015) *"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".



Registro fiducia mercantil

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1076	(...) Se solicita concepto técnico para el registro contable baja de activos por constitución fiducias mercantiles. (...) CASO 1. En febrero 26 de 2019 se constituyó un patrimonio autónomo denominado fideicomiso (...) entre la Caja de compensación Familiar (...) y la Constructora (...) y donde (...) En su cláusula Quinta la Caja de Compensación transfiere al patrimonio autónomo denominado Fideicomiso (...) con Nit (...) el derecho pleno del dominio y posesión real y material de que es el titular sobre el lote de terreno ubicado en el área urbana del municipio (...). CASO 2. (...) el Fideicomitente aportante ha hecho entrega real y material de los inmuebles a Fiduciaria (...) quien lo declara recibido en la fecha de este instrumento y dará cumplimiento a las instrucciones contenidas en el contrato de fiducia. (...)

RESPUESTA

(...) El contador de una entidad, al suscribir los estados financieros da fe pública sobre la información incorporada en ellos, y el revisor fiscal mediante su dictamen indica si los estados financieros reflejan, o no reflejan, razonablemente la situación financiera de una entidad.

Por lo anterior, es responsabilidad del profesional que suscribe un encargo de auditoría, revisoría fiscal, trabajo de revisión, otros trabajos de aseguramiento y otros servicios relacionados, el de asegurarse de que se cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables a la transacción objeto de consulta.

Respecto de sus inquietudes sobre la forma de contabilizar activos que han sido transferidos a un patrimonio autónomo en un contrato de fiducia mercantil, en primer lugar es pertinente indicar que los negocios fiduciarios son actos de confianza, en virtud de los cuales una persona (fideicomitente) entrega a otra (fiduciario) uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de ellos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero (beneficiario).

En el caso de una fiducia mercantil la propiedad legal de los bienes es transferida al patrimonio autónomo (aunque pueden conservarse en cabeza del fideicomitente

riesgos y ventajas significativos que indicarían que se conservan otros derechos, y que el control del activo no haber sido transferido), distinto del caso de un encargo fiduciario en el cual el cliente conserva la propiedad legal de los bienes.

En la fiducia mercantil:

- Los bienes transferidos no son propiedad del fideicomitente y constituyen un patrimonio autónomo para cumplir con la finalidad del contrato.
- Los bienes no pueden ser perseguidos ni embargados por los acreedores del fideicomitente, salvo los casos previstos en normas legales.
- El patrimonio autónomo puede adquirir la calidad de contratante o contratista con sus derechos u obligaciones.

Por ello, el responsable de los estados financieros, y quienes los certifican y dictaminan, deberán evaluar si la en la transacción referida en la consulta se ha transferido el control del activo (sección 23, NIIF para las PYMES o NIIF 15), por ejemplo, si se transfiere la titularidad legal al patrimonio autónomo, pero la entidad conserva riesgos y ventajas significativos, esto indicaría que el control no ha sido transferido, y no se cumplirían los criterios de baja en cuenta.

Si este es el caso no es adecuado reconocer una utilidad por la transferencia del activo al patrimonio autónomo, y este conservaría su



clasificación y medición original en los estados financieros de (...) la Caja y del patrimonio autónomo.

Algunos elementos que deben ser evaluados, para determinar lo adecuado o inadecuado de los registros contables son los siguientes:

1. Para determinar lo adecuado o inadecuado de la contabilización del activo subyacente mantenido a través de un contrato de fiducia mercantil, la administración de la entidad como responsable de los estados financieros, deberá establecer cuál es el marco de información financiera u por su valor razonable con cambios en resultados, siempre que se cumpla con la definición de propiedad de inversión, y por ello no sería posible considerar la aplicación del modelo de revaluación que permite reconocer las diferencias entre el valor en libros y el valor razonable como un incremento en el patrimonio, para luego presentarlo en el otro resultado integral (superávit por revaluación).
2. Si el activo subyacente, que se transfiere al negocio fiduciario se mantiene para ser construido de manera conjunta a través de un contrato con una entidad dedicada a la construcción, la forma de reconocimiento dependerá del tipo de acuerdo conjunto que se constituya con la entidad constructora, tratándose de un acuerdo del tipo operación conjunta, el activo conservará su clasificación como inventarios en los estados financieros separados, pero si se trata de un acuerdo del tipo entidad controlada conjuntamente o negocio conjunto, el importe del activo sería reclasificado en los estados financieros separados como una inversión, aplicando los requerimientos de la sección 15, NIIF para las Pymes.
3. Debe establecerse cuál es la relación que se genera entre la constructora y la Caja de Compensación, debido a que la transacción se trataría de una forma diferente, si la caja vende el terreno a la entidad constructora, y este no se considera como una participación en el vehículo que se conforma para la construcción de las viviendas de interés social.

En este caso, cuando se cumplan los criterios de baja en cuenta, y la caja no

conservar riesgos y ventajas significativos sobre el activo, la caja reconocería la diferencia entre el importe en libros del activo y el importe de las contraprestaciones recibidas por su valor razonable.

4. En el caso que los derechos sobre el negocio fiduciario permanezcan en cabeza de la caja, y lo que se suscribe es un contrato de construcción gestionado por el patrimonio autónomo, se conformaría un tipo de vehículo controlado por la caja, o un tipo de operación conjunta, para lo cual se exigiría la consolidación, en caso de un negocio controlado por la caja, o la incorporación de los activos, pasivos, ingresos y gastos del patrimonio en los estados financieros de la caja, en caso de configurarse un tipo de operación conjunta.

Por lo anterior, deberá establecerse y analizarse el propósito con el cual se ha creado el vehículo que se conforma (patrimonio autónomo) y al cual se transfieren la titularidad legal del lote de terreno, y analizar si se trata de una operación donde existe control, control conjunto o influencia significativa; el control podría seguir estando de la Caja, o también podría haberse constituido un acuerdo conjunto del tipo operación conjunta o entidad controlada conjuntamente (negocio conjunto), o la constitución de una entidad asociada. Por ello, establecer el tipo de acuerdo es fundamental para determinar la forma en que se contabilizan los aportes realizados por los partícipes o los activos subyacentes que forman o formarán parte del negocio fiduciario.

5. Si el terreno es el único aporte realizado por la Caja de Compensación, y la construcción se financia con aportes del constructor y un préstamo en cabeza del constructor, se debe establecer cuáles son las responsabilidades de (...) la Caja respecto de la deuda, y si (...) la Caja tiene participación en otros ingresos y gastos derivados del negocio fiduciario que se formaliza a través de la figura de la fiducia mercantil. En este caso, podría tratarse de un aporte en una entidad controlada conjuntamente o negocio conjunto, que otorga el derecho a participar en el remanente del patrimonio neto del vehículo (fiducia mercantil) que



se constituye para llevar a cabo la construcción; o también un tipo de operación conjunta en la cual la corporación tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, así como participación sobre los ingresos y gastos. En este caso, es de alta pertinencia establecer cuáles son los derechos y obligaciones, y participación en los ingresos y gastos de la Constructora, para así poder determinar si ella actúa como partícipe del patrimonio autónomo que se constituye, o si solo actúa como contratista a través de un contrato de construcción.

6. Si la información disponible permite concluir que se trata de un acuerdo conjunto, del tipo operación conjunta, (...) la Caja debería seguir reconociendo en sus estados financieros, sin perjuicio de que la titularidad legal haya sido transferida al patrimonio, sus derechos sobre los activos, y las obligaciones sobre los pasivos, sus ingresos y sus gastos, tal como está indicado en la sección 15, NIIF para las Pymes, o en la NIIF 11 (...), tal como sea aplicable. En el caso de que se trate de un acuerdo conjunto del tipo Negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente, los aportes realizados deberían ser reconocidos como una inversión en un negocio conjunto, aplicando los requerimientos del marco de información financiera aplicado por la entidad, en cuyo caso la medición inicial sería al costo, y posteriormente al costo al método de participación, o al valor razonable. Si las participaciones en el vehículo que se conforma no otorgan control, ni control conjunto, los de contabilización serían las establecidas en la sección 14, NIIF para las Pymes.
7. En el caso de que (...) la Caja tenga el control del proyecto, y que ella sea responsable de la deuda que financia la construcción, y perciba los ingresos y gastos del proyecto, se trataría de una operación manejada a través de un vehículo de inversión. En este caso, La caja la Caja deberá incorporar en sus estados financieros la totalidad de los activos, pasivos, ingresos y gastos que subyacen en el patrimonio autónomo, aplicando el procedimiento de consolidación o incorporando. En los estados financieros separados esta

inversión debería ser medida por el método de participación.

8. Si el objetivo de (...) la Caja es el de construir viviendas de interés social, y ello se realiza con sus propios recursos, la contabilización como inventarios es adecuada, por cuanto el terreno representaría un bien que se mantiene para ser construido con miras a la venta en el curso normal de los negocios, y no de una propiedad de inversión que se mantiene para generar rentas o plusvalías. Esta clasificación se mantendría en la contabilidad del patrimonio autónomo al cual es transferido la titularidad legal del terreno.
9. La sección 15 Inversiones en Negocios conjuntos de la NIIF para las Pymes, y la NIIF 11 (...), establecen directrices para la contabilización de transacciones entre un partícipe y un negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente. La revisión de estas directrices permitirá determinar si la diferencia entre el valor en libros del activo que se transfiere y el valor por el cual es recibido en el patrimonio autónomo, puede ser reconocido en el estado de resultados de los partícipes. (...)

En conclusión, en el texto de su consulta se pueden identificar tratamientos contables que son contrarios a los requerimientos de los marcos técnicos, pero sobre ellos no tenemos suficientes elementos de juicio para pronunciarnos sobre lo adecuado o inadecuado de su contabilización.

Por ello le recomendamos revisar los registros contables, fundamentado en la norma de información financiera aplicada y en toda la información disponible sobre la transacción mediante la que se transfiere la titularidad legal del activo al patrimonio autónomo.

Una lista de asuntos que deben ser analizados son los siguientes:

1. Evaluar las condiciones que originaron inicialmente la clasificación del terreno como inventario y posteriormente como propiedad de inversión y finalmente el aporte al proyecto. Si la transacción no es una transacción de venta que cumple los requisitos de baja en cuenta, con los datos suministrados en su consulta se



concluiría y que se aplicó un tratamiento contable no permitidos en las normas vigentes, del DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios; ello genera un error en la aplicación de la política contable, el cual debe corregirse afectando los excedentes acumulados de la Caja por la reexpresando los estados financieros.

2. Llama la atención de la información contenida en la consulta, la relacionada con los registros contables al afectar el superávit de revaluación (otro Resultado Integral) y posteriormente su reclasificación al estado de resultados, en este tipo de transacciones la Entidad deberá evaluar los requerimientos de la sección 10 o NIC 8 relacionada con políticas, estimaciones y errores contables. Como se indicó anteriormente, el modelo de revaluación es un procedimiento que no es permitido para propiedades de inversión de entidades clasificadas en el Grupo 2.
3. Si la información disponible permite concluir que el patrimonio autónomo es controlado por (...) la Caja en su totalidad, y la constructora, no tiene participación en el proyecto, y este solo actúa como constructor, se trataría de una operación manejada a través de un vehículo creado para desarrollar el proyecto de construcción. En este caso, dado que (...) la Caja sería el titular del 100% del patrimonio autónomo, no se cumplirían los criterios de baja en cuenta, y no sería posible reconocer en el estado de resultados la diferencia entre el valor razonable del activo y su valor en libros. En los estados financieros separados, el activo se reclasificaría como una inversión, por su valor en libros, y en los estados financieros consolidados, al eliminar la inversión se incorporaría la partida como un inventario, esto es terrenos mantenidos para la venta en el curso normal de los negocios.
4. Si la información disponible permite concluir que se trata de un acuerdo conjunto, del tipo operación conjunta, en

la contabilidad de los partícipes se aplicarían los requerimientos de la sección 15 de la NIIF para las Pymes o la NIIF 11 (...), tal como sea aplicable. Las operaciones conjuntas no se reconocen como inversiones y los partícipes deben reconocer los derechos sobre los activos, o su parte, las obligaciones sobre los pasivos o su parte, y los ingresos y gastos, que les corresponda.

5. Si la información disponible permite concluir que se trata de un acuerdo conjunto, del tipo negocio conjunto o entidad controlada conjuntamente, el aporte del terreno se contabilizaría como una inversión en los estados financieros separados de (...) la Caja, la cual posteriormente sería ajustada conforme a los requerimientos de la sección 15 de la NIIF para las Pymes, o la NIIF 11 tal como sea aplicable. En este caso, la NIIF para las Pymes, permite una elección entre el costo, el método de participación o el valor razonable con cambios en resultados, en los estados financieros de los partícipes. En este caso, también deberán tenerse en cuenta lo establecido en el marco de información financiera aplicado, respecto de transacciones entre un negocio conjunto y los partícipes.
6. En el caso de que los criterios de baja sean cumplidos, esto es que (...) la Caja haya transferido el control y todos los riesgos y beneficios del lote de terreno, al transferir la titularidad legal al patrimonio autónomo, y que no conserve ninguna responsabilidad frente a la construcción y venta de las viviendas de interés social, podría tratarse de la venta de un activo, caso en el cual la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de las contraprestaciones que serán recibidas, sería reconocido como un ingreso en el estado de resultados.

Finalmente, le recomendamos revisar los párrafos 17.27 a 17.30 de la NIIF para las Pymes, en donde se incorporan directrices para la baja en cuenta de elementos de propiedades, planta y equipo en los estados financieros. (...)

Reinversión Excedentes en una ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0692	<i>"Dando alcance al concepto de la referencia me permito solicitar su ayuda aclarando si en la reinversión en activos fijos para una ESAL el saldo de la cuenta de excedentes por la compra de activos fijos debe hacer parte integral del estado de situación financiera y reflejar el saldo de forma permanente, ya que así se ilustra en el concepto arriba indicado, se cancela la reserva y queda el saldo de los excedentes por la compra de activos fijos.</i> <i>Esta aclaración es importante hacerla, pues a la luz de una posible fiscalización por parte de la DIAN, se puede presumir que este saldo corresponde a excedentes no reinvertidos y tendrán la calidad de gravados a la tarifa de renta vigente. "</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la consulta del peticionario, es relevante mencionar que el CTCP no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos relacionados con el tratamiento tributario de las reservas o excedentes en entidades sin ánimo de lucro, por ello las inquietudes relacionadas con este tema, deberán ser realizadas directamente a la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

Respecto de la contabilización del uso de los excedentes en la compra de activos fijos, las normas contables no permiten generar un cargo contra la cuenta de reservas del patrimonio, y el registro que debe realizarse, si el pago es realizado en efectivo, es un crédito a la cuenta de disponible y un débito a la cuenta de propiedades, planta y equipo.

En este caso la cuenta de reservas para adquisición de activos no debe ser afectada, ni por la compra del activo, ni por los cargos por depreciación futuros, los cuales serán

reconocidos como gastos en el estado de resultados.

Teniendo en cuenta lo anterior, dado que la reserva permanece dentro del patrimonio o de los activos netos de la ESAL, le recomendamos que ellas sean presentadas como parte del patrimonio o activos netos restringidos (patrimonio permanente o patrimonio fijo que tiene restricciones y que no es posible utilizar para las actividades sociales de la ESAL), de esta forma se revela que dichos fondos patrimoniales (reservas) no pueden ser distribuidos o asignados para actividades sociales o de otro tipo realizadas por la entidad.

Para una mayor comprensión de este tema, le recomendamos revisar las directrices que sobre presentación de pasivos y patrimonio están incorporadas en el marco técnico aplicado por la entidad (Anexos 1, 2 o 3, del Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015, y demás que lo adicionen, modifiquen o sustituyan). (...)

Requerimiento de revelaciones

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1208	(...) tenemos las siguientes preguntas: ¿Cada partida de cada estado financiero debe tener una nota o sólo requieren nota aquellas partidas que requieren información adicional para comprender los estados financieros? ¿Si una partida no tiene importancia material, igual requiere nota? ¿La desagregación de una partida se considera información adicional revelada no incluida en los estados financieros y por lo tanto una nota válida, aunque no tenga una descripción narrativa? La norma NIIF para PYMES en la sección 3.2 (a) establece: (...) En relación con el alcance de la aplicación de este requisito, no siempre sería necesario presentar información adicional, ¿en el caso de que una partida se haya presentado cumpliendo los requisitos específicos de la Norma NIIF para PYMES, sería necesaria una nota?

RESPUESTA

(...) En tal sentido, las notas a los estados financieros de propósito general (EFPG) proporcionan información adicional a la incorporada en el cuerpo de tales estados, permitiendo el acceso a datos que no son de observancia en los EFPG, tal como lo mencionan los párrafos 8.1 y 8.2:

"8.1 Esta sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en las notas a los estados financieros y cómo presentarla.

Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral (si se presenta), estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio (si se presenta) y estado de flujos de efectivo.

Las notas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

Además de los requerimientos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas.

Estructura de las notas

8.2 Las notas:

(a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7;

(b) revelarán la información requerida por esta Norma que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y

(c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.

8.3 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.

8.4 Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

(a) una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES (véase el párrafo 3.3);

(b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 8.5);



(c) información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida; y

(d) Cualquier otra información a revelar”.

El marco conceptual para la información financiera (anexo 1 DUR 2420 de 2015) contiene principios acerca de la presentación e información a revelar que puede ser observada por parte de los elaboradores de información que apliquen el marco normativo del grupo 2- NIIF para las PYMES (anexo 2 DUR 2420 de 2015):

“7.2 La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.

Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.

La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) Agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva”.

“7.4 Para facilitar la comunicación efectiva de información en los estados financieros, al desarrollar los requerimientos de presentación e información a revelar en las Normas es necesario un equilibrio entre:

(a) dar a las entidades la flexibilidad de proporcionar información relevante que represente fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad; y

(b) requerir información que sea comparable de un periodo a otro para una entidad que informa y dentro del mismo periodo sobre el que se informa entre entidades”.

“7.21 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información

relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

7.22 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agregación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero proporcionan información resumida y más detallada se facilita en las notas”.

Por lo anterior, las notas a los estados financieros de propósito general brindan detalles que no se encuentran en el cuerpo de los estados financieros, así como también amplían información que no es posible presentarla en los mismos. De otra parte, las notas a los estados financieros sirven como medio para informar a los usuarios de los mismos, aspectos relacionados con la entidad y que no se pueden presentar de otra forma, tales como los principios utilizados para la preparación de los estados financieros; las bases de medición utilizadas, el cumplimiento del marco de información financiera; políticas contables como el deterioro, manejo de las operaciones en moneda extranjera, etc.

De otra parte, cabe destacar que no se requerirá elaborar una nota para revelar el detalle de aquellas partidas que no se consideren materiales, conforme las definiciones que al respecto establezca la gerencia, al aplicar el juicio profesional respectivo.

¿Cada partida de cada estado financiero debe tener una nota o sólo requieren nota aquellas partidas que requieren información adicional para comprender los estados financieros?

EL párrafo 8.3 del Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, establece *“Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática.*

Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.”

No es obligatorio, pero si se recomienda que las partidas que se presenten en el cuerpo del estado de situación financiera y estados de resultado integral contengan partidas que sea relevantes para los usuarios de la información financiera, por lo que se esperaría que cada una de ellas tenga una



nota a los estados financieros debidamente referenciada en el cuerpo de los estados financieros donde se detallen los aspectos relevantes de la partida.

¿Si una partida no tiene importancia material, igual requiere nota?

Se esperaría que una partida que se presente directamente en el estado de resultado integral o en el estado de situación financiera fuera relevante, de lo contrario se podría agrupar con otra que tenga características similares, un ejemplo de ello sería lo siguiente:

- Agrupar en la presentación del estado de resultados los ingresos financieros y los otros ingresos, en un solo rubro denominado "otros ingresos" a menos que ambos se consideren relevantes y que deban presentarse de manera separada;
- Agrupar en la presentación del estado de resultados el resultado proveniente de la diferencia en cambio y la variación del valor razonable de instrumentos de patrimonio que cotizan en bolsa de valores, en un solo rubro denominado "otras ganancias y pérdidas" a menos que ambos se consideren relevantes y que deban presentarse de manera separada;
- Agrupar en la presentación del estado de situación financiera los derivados financieros, las inversiones en CDT y las inversiones en instrumentos de patrimonio que cotizan en bolsa, en un solo rubro denominado "otros activos financieros" a menos que uno de ellos se considere relevante y que deba presentarse de manera separada.

También podría ser relevante separar partidas que por su importancia requieran presentarse de manera separada, tales como:

- Cuentas por cobrar a clientes, podría presentarse de manera separada de las demás cuentas por cobrar, en el estado de situación financiera, si la importancia de la partida lo amerita;
- Préstamos a partes relacionadas, podría presentarse de manera separada de los demás pasivos financieros, en el estado de situación financiera, si la importancia de la partida lo amerita;
- La ganancia por variación del valor razonable en propiedades de inversión podría ser tan material que requiera presentarse por separado en el estado de resultado integral, y presentar una nota a los estados financieros referenciándola con el rubro de propiedades de inversión del estado de situación financiera.

¿La desagregación de una partida se considera información adicional revelada no incluida en los estados financieros y por lo tanto una nota válida, aunque no tenga una descripción narrativa?

No todas las notas a los estados financieros requieren de información narrativa y descriptiva al mismo tiempo, en algunas ocasiones la información descriptiva sería suficiente (relación de los principales gastos de operación), en otras la información narrativa es más relevante (detalle de las provisiones por demandas contra la entidad), y en muchas ocasiones un mixto de ambas se hace necesario.

En ese caso debe usarse el juicio profesional por parte del elaborador de estados financieros para revelar información útil y relevante (...).

Responsabilidad del Contador

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1169	(...) El 31/10/2019 culminé mis labores (...) por una terminación por mutuo acuerdo, al solicitar el pago de mis acreencias laborales el dueño de la firma (...) me comenta que no va a realizar dicho pago debido a que a fecha de la terminación (...) no deje firmados los estados financieros correspondientes a corte de septiembre de 2019. Una de mis obligaciones era presentar informes donde se podía evidenciar un estado de resultados mensual el cual dejé culminado. Cabe resaltar que el mes de septiembre se terminó de contabilizar el 25 de octubre fecha para la cual realice el envío de dichos informes, para lo cual en cinco días era prácticamente imposible que yo realizara estados financieros para un grupo empresarial que consta de cuatro empresas. (...) los últimos estados financieros presentados y firmados están a corte 30/07/2019, por exceso de carga laboral no alcancé a culminar los de septiembre. (..) el gerente de la firma manifiesta que si no los hago puedo llegar hacer acreedora de una sanción según (...) la Ley 43 de 1990. ¿Puede ser esto posible?"

RESPUESTA

(...) Responsabilidad del contador público al terminar su contrato

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato; mediante concepto 2018-0678 el CTCP manifestó lo siguiente:

"Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:

- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;

- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y
- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad.

Por ello, más que entregar los soportes, libros y otros documentos, lo que el CTCP recomienda al darse por terminado el contrato, es la entrega del cargo mediante un proceso de empalme con el nuevo contador o con el funcionario que designe la entidad contratante"

(...) El acuerdo contractual, en el que se incorporan los detalles de los derechos y obligaciones del encargo, y que debe tener en cuenta las normas profesionales, legales y reglamentarias, también puede ser un instrumento útil para dirimir este tipo de conflictos (...).

Inhabilidades para desempeñarse como revisor fiscal



Responsabilidad del contador en relación con la información exógena

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0976	<i>(...) ¿Si el contador de una compañía no presenta Información exógena, la responsabilidad cae sobre él? ¿El contador estaría en la obligación de asumir dicha sanción? ¿Tendría alguna sanción por parte de la Junta Central de contadores (...)?</i>

RESPUESTA

(...) La respuesta se realizará teniendo en cuenta los conceptos 2019-0144, 2019-0304, 2019-0514 y 2014-519

¿Si el contador de una compañía no presenta Información exógena, la responsabilidad cae sobre él?

En primer lugar, la responsabilidad por la preparación y presentación de los informes y demás requerimientos de tipo tributario corresponden a la administración de la entidad y no necesariamente al contador público.

En segundo lugar, aunque el responsable es la administración de la entidad, esto no significa que el contador público no deba también cumplir las normas profesionales, legales y reglamentarias y dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios.

Las responsabilidades del contador son las contenidas en las normas profesionales, legales y reglamentarias (por ejemplo, la Ley 43 de 1990, el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, el Código de Comercio); dependiendo del tipo del encargo, las obligaciones y derechos del Contador Público son establecidas en una carta de encargo o en un contrato laboral o de prestación de servicios. En ellas se establecen las condiciones del servicio, los cuales pueden incluir outsourcing contable, asesoría tributaria, elaboración de declaraciones tributarias, entre otras.

¿El contador estaría en la obligación de asumir dicha sanción?

Respecto del tema contractual o extracontractual (responsabilidad civil), la responsabilidad administrativa, penal o disciplinaria, el CTCP no tiene competencia para determinar la responsabilidad de un contador público en el ejercicio de sus funciones.

El contador, el revisor fiscal y las sociedades de contadores no son solidarios con las sanciones de la empresa, pero sí son susceptibles de sanción por acciones tomadas en cumplimiento de sus funciones que resulten en incumplimientos sancionables dentro de la entidad a la que presten sus servicios, y en el caso particular, deberán aplicarse los lineamientos internos establecidos por la empresa para el manejo de este tipo de situaciones para con sus empleados.

¿Tendría alguna sanción por parte de la Junta Central de contadores?

Si el peticionario considera que las actuaciones del Contador Público han puesto en riesgo los intereses de la entidad, basado en lo establecido en el artículo 45 de la Ley 43 de 1990, podría presentar queja formal, debidamente documentada, ante el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores, que es el organismo encargado de ejercer inspección y vigilancia para garantizar que la contaduría pública se ejerza de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la Ley a quienes violen tales disposiciones. (...).

Responsabilidad del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0402	El pasado 27 de marzo presenté mi renuncia como revisor fiscal en una copropiedad donde estuve durante 4 años aproximadamente. Mi pregunta es ¿si debo revisar la información contable y financiera de los meses de enero, febrero y especialmente marzo, teniendo en cuenta la fecha de mi renuncia, o este trabajo es competencia del nuevo revisor fiscal que será nombrado por otra Asamblea General, considerando que la primera asamblea no se pudo concluir porque en un momento dado tuvo que disolverse por falta de quorum decisorio, ya que muchos de los copropietarios se retiraron del recinto? (...)

RESPUESTA

(...) Para iniciar es importante resaltar algunas cosas:

- El hecho de presentar la renuncia como revisor fiscal sin que esta haya sido aceptada por parte de la Asamblea General de Propietarios, implica que el consultante sigue siendo el revisor fiscal de la copropiedad hasta que la misma sea aceptada y se nombre su reemplazo, por lo anterior, deberá seguir desempeñando sus labores hasta que se nombre el nuevo revisor fiscal.
- Es necesario que la Asamblea General de Propietarios nombre un nuevo revisor fiscal y se haga el correspondiente empalme con el anterior.
- Es imprescindible que la administración de la copropiedad registre el cambio del revisor fiscal ante el organismo competente.

Respecto de la renuncia del revisor fiscal, el CTCP ha manifestado lo siguiente:



Concepto	Descripción
2018-1119	En cuanto a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, todos los términos relacionados con la renuncia del contador público y la entrega de información asociada a las responsabilidades propias de su cargo deben quedar establecidas en el contrato de prestación de servicios profesionales suscrito entre el contador y la entidad. Lo anterior, también incluye posibles responsabilidades en cuanto a sanciones derivadas por el no cumplimiento de sus funciones.
2018-462	Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el consultante, en nuestra opinión, la Corte Constitucional en sentencia C-621 de 2003, declaró la constitucionalidad condicionada del artículo 164 del Código del Comercio, señalando un plazo de treinta días para que el máximo órgano social realice la elección o nombramiento del nuevo revisor fiscal, vencido el cual, sin que se cumpla con tal deber, el revisor fiscal deberá dar aviso a la Cámara de Comercio u órgano competente respectivo, para que su retiro sea inscrito en el certificado de existencia y representación legal de la sociedad.
2016-618	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 Concejo, ante la ausencia del " <i>animus societatis</i> ", 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.
2018-961	En relación con su pregunta sobre la elección y renuncia del revisor fiscal, sea lo primero advertir que el nombramiento del Revisor Fiscal y su suplente es una potestad indelegable de la asamblea de copropietarios, decisión que debe tomarse por la mayoría absoluta de los votos presentes, de acuerdo con los coeficientes y conforme a las mayorías previstas en el Art. 45 de la Ley 675 de 2001. Así mismo, la renuncia del revisor fiscal, de manera unilateral, debe efectuarse ante el organismo que lo eligió, esto es la asamblea de Copropietarios.

Según el artículo 38 de la Ley 675 de 2001, es la asamblea general de propietarios quien tiene la potestad para elegir o remover al revisor fiscal para los periodos establecidos en el reglamento, y a falta de especificación, el periodo será de un año.

El artículo 38 de la Ley 675 de 2001, menciona lo siguiente:

*"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 periodos establecidos en el reglamento de propiedad horizontal, que, en su defecto, será de un año" (la negrilla es nuestra).

El Contador Público deberá dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios, sin perjuicio de que también se exija el cumplimiento de sus derechos, o que pueda interrumpir la prestación de sus servicios.



La Ley 43 de 1990, en el capítulo II, contiene directrices sobre las relaciones del Contador Público con los usuarios de sus servicios.

La responsabilidad del contador público debe estar directamente alineada a las funciones que fueron definidas en el contrato.

No se puede pretender que los servicios del Contador Público sean indefinidos, para ello se deberá determinar fechas de corte para el cierre y entrega de la información correspondiente (partes adaptadas de la consulta 2018-470).

Para finalizar, le manifestamos que no es posible que el Revisor Fiscal saliente suscriba una auditoría externa de los estados financieros, dado que se entiende que una de sus obligaciones del Revisor Fiscal con la entidad en la cual presta sus servicios es la de emitir un dictamen sobre los estados financieros, el cual debe ser rendido ante la asamblea, quien aprobó su elección, tal como es requerido en la Ley 675 de 2001. (...)

Responsabilidad del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0585	(...) actuamos como revisores fiscales de una Cooperativa, desde 2018 (...) y hasta el 16 de marzo de 2019 cuando realizaron su asamblea (...) y en la cual eligieron otra firma de revisoría fiscal, la cual pocos días después fue registrada (...). (...) la Cooperativa debía presentar estados financieros consolidados, dado que poseen el 100% de las acciones de una empresa que crearon años atrás en Estados Unidos, sin embargo, la Cooperativa presentó estados financieros separados, (...), sin consolidar; al respecto ésta revisoría en dicha asamblea presento su dictamen, haciendo notar que dichos estados financieros no son los que legalmente debían presentar a aprobación de la asamblea ya que no estaban consolidados, ósea, se hizo salvedad al respecto, además de otras salvedades en el control interno; (...) casi tres meses después, y con otra Revisoría Fiscal en funciones, nos informan que ya tienen los Estados Financieros debidamente consolidados y requieren de nuestra firma y nuevo dictamen para realizar una asamblea extraordinaria y someterlos a aprobación. (..) ¿Debo auditar, firmar y dictaminar dichos estados financieros después de tanto tiempo? máxime que hace casi tres meses ya no somos los Revisores fiscales de dicha Cooperativa y ya hay otra firma como Revisora fiscal, ¿debidamente registrada y en funciones?

RESPUESTA

(...) Obligaciones de tener Revisor Fiscal

Las normas legales que en Colombia han establecido la obligatoriedad de tener revisor fiscal se refieren a las entidades legales y no a la información financiera originada al combinar o consolidar estados financieros. El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 establece que *"los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o aprobación"*. Algunas de las normas que se refieren al tema son:

- Artículo 203, Código de Comercio (sociedades por acciones, sucursales de compañías extranjeras, (...));
- (...) Ley 79 de 1988 (Cooperativas);
- Decreto 1333 de 1989 (Precooperativas);
- Decreto 1481 de 1989 (Fondos de Empleados);
- Ley 43 de 1990 (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) (...);

(...) la firma de auditoría o el contador público, que prestó los servicios de revisoría fiscal revise los términos contractuales, para establecer si estaba obligada a emitir el dictamen para los estados financieros separados y para los estados financieros consolidados.

(...) Así, para aprobación de la Asamblea debieron haberse presentado por parte de la administración dos juegos de estados financieros: a) los estados financieros separados certificados y dictaminados, y b) los estados financieros consolidados, tal como es requerido por las normas profesionales, legales y reglamentarias vigentes en Colombia.

Por ello, las obligaciones de emitir un dictamen para ambos estados dependerán del acuerdo contractual suscrito entre la entidad y la firma de auditoría que presta los servicios de revisoría fiscal.



Obligación de presentar estados financieros consolidados

Toda entidad que ejerza el control sobre otra (tenga inversiones en subsidiarias), se encontrará obligada a presentar información financiera consolidada, de conformidad con la NIIF 10 o la sección 9 de la NIIF para las PYMES, a menos que se encuentre dentro del alcance de la excepción señalada en el párrafo 4 de la NIIF 10 y en los párrafos 9.3, 9.3A y 9.3B de la NIIF Para las PYMES.

Obligación de firmar los estados financieros consolidados

Teniendo en cuenta que los estados financieros consolidados corresponden con estados financieros de propósito general y que su responsabilidad en la elaboración corresponde a la matriz o controlante (artículo 35 de la Ley 222 de 1995), estos deberán certificarse por parte del representante legal y contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado (artículo 37, Ley 222 de 1995) y dictaminados a través de la opinión profesional del Revisor Fiscal de conformidad con las Normas de Aseguramiento de la Información (artículo 38, Ley 222 de 1995).

Obligación del Revisor Fiscal respecto de los estados financieros consolidados

La opinión que debe dar el Revisor Fiscal respecto de la información financiera consolidada deberá realizarse considerando lo expresado en la NIA 600 *"Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)"* (...) incorporada en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

De acuerdo con lo anterior la administración de la entidad deberá preparar y presentar la información financiera consolidada al Revisor Fiscal, y este deberá ser el *"responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias"*²¹³

Conclusión

La obligación de elaborar y presentar información financiera separada y consolidada corresponde a la administración de la controladora; por ello, si la administración no presentó para aprobación de la asamblea los estados financieros consolidados, conforme a los requerimientos leales, y a los términos contractuales pactados con la revisoría fiscal, este deberá indicar a la Asamblea, las razones por las cuales no se emite un dictamen sobre los estados financieros consolidados

En el caso, en que el contrato de revisoría fiscal suscrito por la firma, también se haya incorporado la obligación de realizar una auditoría sobre los estados financieros consolidados; el Revisor Fiscal deberá demostrar que ha cumplido con sus obligaciones, y en especial la relacionada con la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de la entidad consolidada de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

La auditoría sobre la información financiera consolidada no consiste únicamente en firmar los estados financieros, ni en revisar el procedimiento de consolidación, sino que abarca los procedimientos establecidos en la NIA 600 para *"obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo"*²¹⁴.

En relación con la remoción del revisor fiscal, cuando un revisor fiscal es removido de su cargo y es nombrado un nuevo revisor fiscal, 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 y por ende este solo responderá por las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones hasta la fecha en que se haga efectiva su remoción.

Las obligaciones del Revisor Fiscal van hasta la fecha que sea modificado el registro de Cámara y Comercio. (...)

²¹³ Tomado del párrafo 11 de la NIA 600

²¹⁴ Tomado del párrafo 12 de la NIA 600

Responsabilidad del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0871	<i>Un contador es nombrado como revisor fiscal en el mes de agosto del 2019 (...)</i> <i>¿Este contador debe certificar estados financieros desde el mes de enero hasta diciembre del año 2019?</i> <i>¿Puede este (...) revisor fiscal certificar estados financieros únicamente desde agosto hasta diciembre del año 2019? ¿Si certifica estados financieros desde agosto hasta diciembre del año 2019 puede hacerlo con salvedades?</i> <i>¿Si los debe certificar desde enero hasta diciembre, se le debe cancelar honorarios desde enero 2019, o es su obligación hacer su trabajo desde enero con los honorarios pactados con la asamblea / junta de socios, desde el momento en que fue nombrado? ¿puede otro órgano de la organización incrementar el salario el revisor fiscal diferente de la asamblea / junta de socios, (...)?</i>

RESPUESTA

¿Este contador debe certificar estados financieros básicos desde el mes de enero hasta diciembre del año 2019?

La función de certificación corresponde al representante legal y del contador de la entidad.

El revisor fiscal lo que debe emitir es un dictamen sobre los estados financieros a través de un encargo de aseguramiento que se basa en las afirmaciones del responsable de los estados financieros.

El representante legal y contador público que participaron en su elaboración, deberán certificar que se han verificado las afirmaciones de los estados financieros puestos a disposición de terceros, y que fueron tomados fielmente de los libros (artículo 37, Ley 222 de 1995).

Posteriormente dicho revisor fiscal los dictamina, lo cual ocurre cuando estos se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal, o del Contador Público independiente, que los auditó (artículo 38, Ley 222 de 1995).

¿Puede este contador actuando como revisor fiscal dictaminar estados financieros únicamente desde agosto hasta diciembre del año 2019?

No es posible que un profesional de la contaduría pública actúe como contador de la entidad y como revisor fiscal de forma simultánea.

Cuando un contador público acepta un encargo de revisor fiscal en una entidad a partir de agosto de 2019, lo cual incluye emitir una opinión o dictamen sobre los estados financieros de fin de ejercicio, y si esta contractualmente establecido sobre los estados financieros intermedios, este deberá tener en cuenta que al firmar estados financieros "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" (ver artículo 10, Ley 43 de 1990), por lo que debe realizar el trabajo establecido en las normas profesionales descritas en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

Cuando un revisor fiscal emite un dictamen sobre un conjunto completo de estados financieros de propósito general, debe verificar si las afirmaciones implícitas y explícitas de los estados financieros, realizadas por la administración, contienen errores materiales derivados de error o fraude, en cumplimiento de lo requerido en



el anexo 4 del DUR 2420 de 2015, en los párrafos A123 y A124 de la NIA 315, y que corresponden con las siguientes:

<i>Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo</i>	<i>Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo</i>	<i>Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar</i>
Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.	Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.	Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.
Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.	Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y partidas de patrimonio neto que tenían que registrarse.	Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.	Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.	Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.	Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.	Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y se describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.		

Por lo que, si el (...) revisor fiscal emite un dictamen sobre estados financieros de forma periódica (mensuales o trimestrales), en los términos del encargo se deberán establecer las condiciones financieras del contrato que incluyen la forma de realizar su trabajo, la periodicidad de la emisión de dictamen sobre los mismos y los honorarios cobrados.

Cuando un revisor fiscal dictamina información financiera de propósito general debe tomar la información financiera de los libros de contabilidad de la entidad, y verificar las afirmaciones definidas en la NIA 315 (...).

En el caso de que además de emitir un dictamen sobre los informes financieros de fin de ejercicio, se establezca contractualmente la expedición de un dictamen en los estados financieros, para la realización de este trabajo el revisor fiscal y el usuario de sus servicios podrían considerar la aplicación de las normas de revisión.

¿Si los debe certificar desde enero hasta diciembre se le debe cancelar honorarios desde enero 2019, o debe hacer su trabajo desde enero con los honorarios pactados con la asamblea, desde el momento en que fue nombrado?



Todo profesional debe pactar sus honorarios con el cliente (en este caso con la asamblea de accionistas, junta de socios, o con quien tenga el deber legal de nombrarlo), lo que incluye el trabajo que debe realizar y los cobros que debe realizar por su trabajo.

Se entendería que si el contador que actúa como revisor fiscal, al establecer los términos del encargo, se comprometió a emitir un dictamen de estados financieros que cubren el período completo de un año (enero-diciembre), este tema es considerado al establecer la remuneración por sus servicios.

¿Si certifica estados financieros desde agosto hasta diciembre del año 2019 puede hacerlo con salvedades?

Cada vez que un revisor fiscal autoriza con su firma cualquier balance que se haga, debe emitir un dictamen o informe correspondiente; (núm. 7, artículo 207, Código de Comercio).

Por ello, si al realizar su trabajo, un revisor fiscal concluye que los estados financieros, que son responsabilidad de la administración, contienen errores materiales, esto deberá incluirse en la opinión que debe ser presentada a la asamblea de accionistas u órgano equivalente, la cual deberá cumplir con los lineamientos establecidos en los marcos técnicos.

Un resumen de los diferentes tipos de opinión que podrían ser emitidos es el siguiente (ver concepto 2019-0347):

Tipo de opinión en el dictamen		Característica de la opinión
No Modificada	Favorable	Cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (NIA 700.16)
Modificada	Con salvedades	El auditor expresará una opinión con salvedades cuando: a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados (NIA 705.7).
	Desfavorable o adversa	El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros (NIA 705.8)
	Con denegación (abstención)	El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. (NIA 705.9)

Respecto del caso expuesto en su consulta, se deberán establecer las razones por las cuales se considera que el dictamen de los informes financieros solo cubriría una parte del período de un año, y el efecto que esto tendría respecto de disposiciones legales que exigen presentar estados financieros por lo menos una vez al año, esto es al 31 de diciembre, y cubriendo el período enero-diciembre del año.

Por ello, es de alta pertinencia que antes de aceptar el encargo se establezcan los términos del contrato del revisor fiscal, así sus funciones se hayan establecido en el Código de Comercio y en otras normas profesionales y legales que resulten pertinentes.



¿Puede otro órgano de la organización incrementar el salario el revisor fiscal (...), por revisar los meses en que esté revisor fiscal no estuvo?

Según normas legales corresponde a la Asamblea o Junta de socios el nombramiento del Revisor Fiscal; respecto de la remuneración el establecimiento de ella puede delegarse en alguno de los órganos de la administración; la existencia de una carta del encargo en el que se señalen los términos de trabajo, con fundamento en la NIA 210 y en otras normas legales pertinentes, es un instrumento de gran utilidad para determinar

si concurren las condiciones previas para aceptar el encargo de revisoría fiscal, y para establecer si existe la comprensión por parte del contador (revisor fiscal) y la dirección y responsables del gobierno de una entidad a cerca de los términos del encargo del revisor fiscal, por su puesto esto deberá incluir la remuneración del revisor fiscal por la prestación de sus servicios.

El no tener claridad sobre estos asuntos antes de la aceptación del encargo, puede reflejar el incumplimiento de normas de control de calidad y de otras normas profesionales, legales y reglamentarias.



Retención en la fuente a los dividendos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1014	"Teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 50 de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 que adiciona el artículo 242-1 del Estatuto Tributario donde se crea la retención en la fuente a los dividendos de las sociedades pero que dichas retenciones deben ser trasladadas a los accionistas mi consulta se extiende a cuál sería la contabilización correcta de estas retenciones en la sociedad inversionista, toda vez que como se enuncia no debe ser aprovechada por la sociedad sino por el inversionista de la Compañía. "estarán sujetas a la tarifa del (...) a título de retención en la fuente sobre la renta, que será trasladable e imputable a la persona natural residente o ir inversionista residente en el exterior"

RESPUESTA

(...) "Tarifa especial de retención en la fuente para dividendos o participaciones recibidas por sociedades nacionales (artículo 242-1 del Estatuto Tributario)

"Artículo 242-1. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por sociedades nacionales.

*Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales, **provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional**, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto²¹⁵, (...).*

*Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales, **provenientes de distribuciones de utilidades gravadas** conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49, estarán sujetos a la tarifa señalada en el artículo 240²¹⁶ del Estatuto Tributario, según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual la retención en la fuente señalada en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones*

recibidos de sociedades y entidades extranjeras. (...)" (la negrilla es nuestra).

Análisis del procedimiento de retención establecido en el artículo 242-1 del Estatuto Tributario²¹⁷.

Al realizar la revisión de pronunciamientos y otros documentos que se han referido a la retención en la fuente por dividendos o participaciones, trasladables al beneficiario final, se encontraron dos posiciones disímiles de acuerdo con lo siguiente:

- Posición 1: La retención en la fuente aplica a los dividendos recibidos por parte de la sociedad nacional, la cual será trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista residente en el exterior (beneficiario final), por lo que debe reconocerse como un activo por (cuenta por cobrar) por parte de la sociedad a sus accionistas, posteriormente dicha retención se imputará en la declaración de renta del beneficiario final.

Si a una sociedad nacional le han decretado \$1.000 por dividendos no gravados, registrará un crédito por ingreso por dividendos de \$1.000 (o un menor valor de la inversión si se aplica el

²¹⁵ Nota del CTCP: el artículo 49 del E.T. trata sobre la determinación de los dividendos y participaciones no gravados.

²¹⁶ Nota del CTCP: el artículo 240 del E.T. trata sobre la tarifa general para personas jurídicas.

²¹⁷ El CTCP agradece la respuesta a las consultas realizadas por parte de los contadores Jaime

Monclou Pedraza, Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez, Jesús Orlando Corredor Alejo, Javier Mauricio Enciso Rincón, Néstor Alberto Jiménez Jaimes, Sergio Botero Parra, y Martín B. Chocontá Meléndez.



método de la participación), una cuenta por cobrar al accionista por \$75 (retención en la fuente sobre dividendos trasladable) y un débito a la caja o cuenta bancaria por \$925;

- Posición 2: La retención en la fuente trasladable al accionista corresponde a un derecho de la sociedad para ser descontado en el futuro a los accionistas cuando distribuyan dividendos, pero dicho derecho se presentará como una partida correctora en el patrimonio y debe registrarse como una cuenta débito dentro del patrimonio, la cual podría denominarse "retención en la fuente imputable a accionistas artículo 242-1 E.T.". Cuando la sociedad que recibe el dividendo decreta a su vez el dividendo al beneficiario final, y pueda trasladar dicha retención, deberá acreditar la cuenta señalada y debitar el pasivo por dividendos correspondiente.

Dentro de las deliberaciones, la mayoría de los consultados estuvieron de acuerdo con la posición No 2, y con los comentarios realizados por parte del contador Jesús Orlando Corredor Alejo, donde mencionó lo siguiente:

"Uno, en efecto, el artículo 242-1 E.T. dispone que el dividendo que una sociedad nacional decreta a otra sociedad nacional estará sujeto a retención en la fuente del 7.5% "que será trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista residente en el exterior."

Dos, el sentido de la ley es claro en señalar que la retención señalada será trasladable e imputable al accionista o socio persona natural residente en Colombia o al inversionista residente en el exterior

Tres, así las cosas, si una sociedad decreta a otra sociedad un dividendo de \$1.000, esa sociedad girará a su accionista \$925. La sociedad que emite el dividendo reduce su patrimonio en \$1.000 y reconoce un pasivo por dividendo de \$925 y una retención por pagar de \$75, retención que consigna y certifica a nombre de la sociedad inversionista poseedora de las acciones.

Cuatro, la sociedad beneficiaria del dividendo reconoce un ingreso por dividendos de \$1.000 (o reduce la inversión, si reconoce método de participación) y carga su disponible por \$925, quedando por definir un

registro débito para la retención trasladable al accionista. Normalmente, de manera paradigmática y sin argumento distinto de la inercia conceptual, se reconoce esa retención trasladable como una retención a favor (activo), lo que a mi juicio no es correcto por lo siguiente:

De un lado, atendiendo el marco conceptual, al reconocer una operación debe atenderse la definición de los diferentes elementos de los estados financieros. Un activo, según definición del marco conceptual, es un recurso controlado que deriva de eventos pasados y de cuya utilización se espera que fluyan beneficios económicos a la entidad. La retención en la fuente trasladable al accionista no representa un recurso controlado del cual se espere recibir beneficios económicos futuros. Por ello, no es posible pensar que esa retención represente un activo en la contabilidad.

Si no es un activo, ¿qué es? ¿Acaso un pasivo? Definitivamente tampoco porque no representa una obligación nacida de eventos pasados que suponga para su cancelación desprenderse de beneficios económicos. En esa misma dimensión y con la misma lógica, tampoco es un gasto porque no es una salida de beneficios atribuible al ente beneficiario del dividendo. Y por supuesto, tampoco es un ingreso.

Por tanto, la retención trasladable al accionista es PATRIMONIO y debe reconocerse como una cuenta débito dentro del patrimonio que según mi juicio pudiera llamarse "retención en la fuente imputable a accionistas art. 242-1 ET". En esa forma, cuando la sociedad beneficiaria del dividendo decreta a su vez el dividendo al accionista siguiente, traslada esa retención acreditando la cuenta señalada y debitando las utilidades por repartir, reconociendo el pasivo neto correspondiente".

Revisión de lo estipulado en las Normas de Información Financiera sobre la retención en la fuente trasladable al beneficiario final.

El párrafo 65A de la NIC 12 *Impuesto a las ganancias*, señala lo siguiente:

"Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por



pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos”.

El párrafo 29.34 de la NIIF para las PYMES, señala lo siguiente:

“Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos”.

El párrafo 35A de la NIC 32, señala lo siguiente:

“El impuesto a las ganancias relativo a distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio y a costos de transacción de una transacción de patrimonio se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 Impuestos a las Ganancias” [Ver también los párrafos FC33A a FC33C, de los fundamentos de las conclusiones²¹⁸].

Con las *Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2015-2017* se eliminó el párrafo 52B de la NIC 12, y se alineó el tratamiento del efecto del impuesto sobre las ganancias al momento de repartir dividendos a los accionistas, al respecto del párrafo FC33C de los fundamentos a las conclusiones de la NIC 32 menciona lo siguiente:

“(…) Por consiguiente, en la medida en que la distribución esté relacionada con el ingreso que surge de una transacción que fue reconocida originalmente en el resultado del periodo, el impuesto a las ganancias sobre la distribución debe reconocerse en el resultado del periodo. Sin embargo, si la distribución está relacionada con el ingreso o con una transacción que fue originalmente reconocida en otro resultado integral o en patrimonio, la entidad debería aplicar la excepción del párrafo 58(a) de la NIC 12, y reconocer las consecuencias en el impuesto a las ganancias de la distribución fuera del resultado de periodo.

El Consejo también observó que, de acuerdo con el párrafo 65A, cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, la parte de los dividendos pagados o por pagar a las autoridades fiscales como impuestos retenidos se cargará a patrimonio como parte de los

dividendos” (la negrilla es nuestra)

Mediante párrafo FC33B se justificó la incorporación del párrafo 35A de la NIC 32, de la siguiente manera:

“El Consejo destacó que la intención de la NIC 32 era seguir los requerimientos de la NIC 12 para la contabilización del impuesto a las ganancias relativo a distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio y a los costos de transacción de una transacción de patrimonio. Por consiguiente, el Consejo decidió añadir el párrafo 35A a la NIC 32 para aclarar esta intención”.

Respuesta al consultante

De acuerdo con lo anteriormente planteado, el CTCP considera que las retenciones sobre los dividendos descontadas a una sociedad nacional, las cuales serán trasladables o imputables al beneficiario final (personas naturales residentes o inversionistas residentes en el exterior), se presentarán como una partida dentro del patrimonio de sociedad nacional quien recibe los dividendos.

La presentación dentro del patrimonio se realizará como un menor valor del patrimonio (cuenta de naturaleza débito en los resultados acumulados) en un auxiliar que bien podría denominarse “retención en la fuente imputable a accionistas art. 242-1 ET” como una cuenta correctora de resultados acumulados (ganancias retenidas).

La retención en la fuente aplicable a la sociedad nacional y trasladable al beneficiario final, constituye una transacción con los tenedores de instrumentos de patrimonio de la

entidad la cual deberá presentarse como lo indican los párrafos 35A de la NIC 32 y 65A de la NIC 12.

Lo anterior lo ilustraremos con el siguiente ejemplo:

La sociedad “X” mantiene una inversión en una sociedad nacional denominada sociedad “D”, la sociedad “D” decreta dividendos a la sociedad “X” por valor de \$1.000, los cuales se consideran no constitutivos de renta, por lo que práctica una retención en la fuente de \$75 (7,5% de los \$1.000), para un valor a pagar por concepto de dividendos de \$925

²¹⁸ Los párrafos FC33A a FC33C corresponden a los fundamentos de conclusiones de la NIC 32, los cuales conforman la “parte C” de los libros emitidos

por IASB, los cuales no se encuentran anexos en el DUR 2420 de 2015.



Cuando la entidad reconoce el ingreso por dividendos, el registro contable sugerido es el siguiente.

Cuentas	Débito	Crédito
Ingreso por dividendos o menor valor de la inversión (inversiones medidas por el método de la participación.		1.000
Patrimonio - retención en la fuente imputable a accionistas art. 242-1 E.T.;	75	
Cuentas por cobrar / Efectivo	925	

La cuenta auxiliar del patrimonio en el débito representa el impuesto anticipado que por virtud de la ley ha debido ser descontado a nombre del accionista final y que se hará efectivo cuando se decrete el dividendo a su favor, en este caso correspondiente a la retención en la fuente practicada a la sociedad nacional, la cual será trasladable a los accionistas personas naturales residentes o inversionistas residentes del exterior.

En este ejemplo la sociedad nacional es sujeta de la retención en la fuente, pero el impuesto de renta sobre los dividendos no se encuentra en cabeza de dicha sociedad, sino en cabeza de sus accionistas o beneficiarios finales, por lo que no constituye un gasto por impuesto a las ganancias para la sociedad nacional, sino un gasto por impuesto a las ganancias para los beneficiarios efectivos de dichos dividendos, y deberá reconocerse y

presentarse como lo menciona el párrafo 65A de la NIC 12 y 29.34 de la NIIF para las PYMES.

Por lo anterior, el saldo de las cuentas por cobrar por retenciones en la fuente imputables a los accionistas se presentará como una disminución del patrimonio como un factor de resta de las utilidades acumuladas o ganancias retenidas.

Lo anterior debe tenerse en cuenta en el contexto del párrafo 35 de la NIC 32 donde se menciona que "(...) *Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocerán por la entidad directamente contra el patrimonio. Los costos de transacción de una operación de patrimonio se tratarán contablemente como una deducción de éste*" (...)



Retención libros y soportes contables

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0671	<i>"La pregunta es ¿si un contador público que trabaja para una sociedad que recientemente cambió a sus representantes legales está facultado para negarse a entregar a los nuevos representantes legales los libros y documentos contables con el argumento de que él fue contratado por los anteriores Representantes Legales ya removidos y que por tanto es a ellos a quienes está obligado a acatar órdenes y a rendir cuentas de sus funciones?</i> <i>¿Esa renuencia a entregar los libros y documentos contables constituye una falta disciplinaria? en caso afirmativo, ¿Qué norma concreta está violando? ¿Cuál es el camino más expedito para obtener la entrega de la documentación y evitar que se sigan causando perjuicios a la Compañía? "</i>

RESPUESTA

(...) Respecto del tema de retención de libros y documentos expuestos en su consulta, el CTCP se ha pronunciado en varias oportunidades, indicando que los libros de contabilidad, son propiedad de la entidad y no del Contador Público.

La Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión contable en Colombia, en sus artículos 41 a 51 también establece una serie de directrices que deben considerarse en las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios.

El incumplimiento de estas normas representaría una violación de las normas que regulan el ejercicio profesional de los contadores en Colombia.

Finalmente, le indicamos que un contador público está obligado a cumplir los principios fundamentales y de independencia contenidos en el código de ética (Ley 43 de 1990, artículos 35 a 40 y Anexo 4 DUR 2420 de 2015), y su incumplimiento podría hacerlo acreedor a las sanciones disciplinarias que se deriven de ello.

La retención de los libros de la contabilidad y su negativa para la entrega pueden ser situaciones que podrían derivar en sanciones, conforme a los procedimientos establecidos por la Junta Central de Contadores, autoridad disciplinaria de la profesión contable en Colombia. (...)



Retenciones en contratos de mandato

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-289	(...) Se dice que el mandatario deberá cumplir con todas las obligaciones que le competen al agente retenedor, como por ejemplo declarar las retenciones en su declaración de retenciones en la fuente (las retenciones que se practicaron a nombre del mandatario se pagarán con los recursos provenientes del contrato de mandato) y entregar los certificados de retención en la fuente a los terceros. (...) (...) El mandante procede a contabilizar estas facturas que pagaron a nombre de él, llevando el subtotal a un costo/gasto y el IVA a su respectiva cuenta, pero teniendo en cuenta que varias de las facturas que se pagaron llevan retención, pero esta retención ya fue declarada y pagada por el mandatario, ¿cuál sería el tratamiento que le debe dar el mandante a las retenciones? se deberían o no contabilizar?

RESPUESTA

(...) Un contrato de mandato presenta las siguientes características según lo indicado en el Código Civil:

Artículo	Mención realizada por parte del Código Civil
2142	Definición: El mandato es un contrato en que 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.
2142	Partes en el contrato: La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.
2143	Clasificación: El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez.
2158	Facultades del mandatario: El mandato no confiere naturalmente al mandatario más que el poder de efectuar los actos de administración, como son pagar las deudas y cobrar los créditos del mandante, perteneciendo unos y otros al giro administrativo ordinario; perseguir en juicio a los deudores, intentar las acciones posesorias e interrumpir las prescripciones, en lo tocante a dicho giro; contratar las reparaciones de las cosas que administra, y comprar los materiales necesarios para el cultivo o beneficio de las tierras, minas, fábricas u otros objetos de industria que se le hayan encomendado.

Mediante consulta 2018-0430 el CTCP manifestó lo siguiente:

Aspectos a tener en cuenta en la contabilidad del mandatario

Para efectos del reconocimiento que debe realizar el mandatario, este debe determinar si actúa como agente o si actúa como principal. Los elementos que permitirían establecer si la entidad actúa como principal, y no como agente, podrían ser los siguientes:

- *La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o*

servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.

- *La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.*
- *La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.*



Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o a la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente²¹⁹.

Normalmente en un contrato de mandato, el mandatario actúa en calidad de agente y el mandante en calidad de principal.

Cuando el mandatario actúa en calidad de agente, los ingresos recibidos por parte de este se deben reconocer como un pasivo (ingresos recibidos en contratos de mandato, o ingresos recibidos para terceros), y la remuneración pactada entre las partes se reconoce como un ingreso por comisión o por los servicios de administración de contratos de mandato.

Cuando el mandato consiste en realizar una actividad o pagar en nombre del mandatario, el reconocimiento contable de la transacción debe realizarse de acuerdo con lo pactado contractualmente, de tal manera que en el

estado de situación financiera debe identificarse claramente las cuentas por cobrar o por pagar derivadas de contratos de mandato y los ingresos recibidos por concepto de comisión o servicios de administración del mandato.

Aspectos a tener en cuenta en la contabilidad del mandante

Respecto de la contabilidad del mandante, cuando el mandatario actúa como agente y no como principal, le corresponderá al mandante reconocer en sus estados financieros los activos, los pasivos, y los ingresos, costos y gastos asociados con la actividad u operación ejecutada, de conformidad con los criterios establecidos en los marcos de información financiera que le sean aplicables.

En conclusión, podría afirmarse que las obligaciones tributarias que son responsabilidad del mandatario, no deberán ser contabilizadas por parte del mandante, debido que en un contrato de mandato cada parte registra lo que le corresponde de conformidad con las normas legales y tributarias (...)

²¹⁹ Tomado del módulo entrenamiento de NIIF para PYMES sección 23



Retenciones y aportes de nómina

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0626	<i>(...) Somos una empresa de Grupo 2. ¿Para fines de contabilización nos pueden por favor indicar si las retenciones y aportes de nómina se llevan como beneficios a empleados o como otras cuentas por pagar?</i> <i>Se nos genera la duda debido a que las retenciones y aportes de nómina son saldos que se generan a otros terceros diferentes a los empleados”.</i>

RESPUESTA

(...) Clasificación general de los pasivos, según los marcos de información financiera

En general los pasivos se clasifican de la siguiente manera²²⁰:

- Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- Provisiones;
- Pasivos financieros (diferentes a las cuentas por pagar);
- Pasivos por impuestos corrientes (impuesto de renta del periodo);
- Pasivos por impuestos diferidos;
- Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición, clasificados como mantenidos para la venta (solo entidades del grupo 1);
- Otros pasivos no financieros (anticipos recibidos, ingresos recibidos por anticipado);

Clasificación de las cuentas por pagar

Observando la estructura XBRL 2018 (full IFRS ordered by report), la etiqueta “800100 Notas- Sub-clasificaciones de activos, pasivos y patrimonio”, menciona como componentes de las “Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar”, las siguientes:

- Cuentas comerciales por pagar
- Cuentas por pagar con partes relacionadas
- Cuentas por pagar por la compra de activos no corrientes
- Pasivos acumulados (devengados)
- Ingresos diferidos
- Cuentas por pagar a la seguridad social
- Impuesto al valor agregado por pagar
- Cuentas por pagar por retenciones

- Cuentas por pagar por impuestos al consumo
- Beneficios a los empleados a corto plazo acumulados (devengados)
- Otras cuentas por pagar

Normatividad respecto al formato y ordenamiento de las partidas en el estado de situación financiera

La Normas de Información Financiera no imponen un orden específico o un formato previo para la presentación del estado de situación financiera, por lo que la entidad que informa deberá determinar la estructura más apropiada que represente las partidas relevantes para el usuario de los estados financieros. Al respecto los párrafos 4.9 y 4.10 de las NIIF para las PYMES, especifica lo siguiente:

“Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

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

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

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de

²²⁰ Tomado de la NIC 1 párrafo 54, y el párrafo 4.2 de la NIIF para las PYMES



acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

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

(a) los importes, la naturaleza y liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad;

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos”.

Respuesta al consultante

De acuerdo con las clasificaciones anteriores, dependiendo de la materialidad de la partida y de las consideraciones relacionadas con los

principios de revelación contenidas en el marco de información financiera aplicado, los responsables de los estados financieros podrían contemplar presentar un solo rubro en el estado de situación financiera denominado “cuentas por pagar” que incluya los beneficios a los empleados, los aportes a la seguridad social por pagar y las retenciones en la fuente correspondientes, las cuales se desglosarán en notas a los estados financieros.

También, de manera opcional, y en caso de considerarlo material, podría presentar en el cuerpo del estado de situación financiera los “beneficios a los empleados por pagar” de forma separada de las “cuentas por pagar”, en cuyo caso podría clasificar los aportes a la seguridad social dentro de los “beneficios a los empleados por pagar”, y las retenciones en la fuente como en “cuentas por pagar”. (...)



Revelaciones

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1048	<i>"En la construcción de las revelaciones a los estados financieros de una persona jurídica prima el criterio profesional del contador público que prepara la información respecto a lo que deben contener las mismas</i> <i>Existe algún grado de subjetividad cuando quien audita los estados financieros considera que las revelaciones deberán contener información adicional a la incorporada en ellas, y dicha exigencia no tiene un sustento normativo o no se encuentra dentro del manual de políticas contables de la entidad (...)</i>

RESPUESTA

(...) el artículo 36 de la Ley 222 de 1995, establece que las notas a los estados financieros se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad (...):

*"Los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y **sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados**".*
(Negrilla añadida)

Respecto de los marcos de información financiera, en cada uno de ellos se especifica el contenido relacionado con las notas a los estados financieros, que incluyen lo siguiente:

- Una declaración, explícita y sin reservas del cumplimiento del marco de información financiera aplicable a la entidad (párrafo 3.3 NIIF para las PYMES, NIC 1.16);
- Domicilio, forma legal de la entidad, el país donde se ha constituido, la dirección de su sede social (párrafo 3.24 NIIF para las PYMES, NIC 1.138);
- Descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades (párrafo 3.24 NIIF para las PYMES, NIC 1.138);
- Información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas (párrafo 8.2 NIIF para las PYMES, NIC 1.112);
- Información que no se presenta en los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos (párrafo 8.2 NIIF para las PYMES, NIC 1.112);

- Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros, en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida (párrafo 8.4 NIIF para las PYMES, NIC 1.77);
- Los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente (párrafo 8.7 NIIF para las PYMES, NIC 1.125); y
- Las requeridas en la información a revelar en alguna NIIF o sección correspondiente.

En el párrafo 7 *Definiciones* de la NIC 1, define las notas como las que: *"contienen información añadida a la que se presenta en el estado de situación financiera, estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo.*

Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos".

El párrafo 30A de la NIC 1 menciona que la entidad *"decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas.*



Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ocultando información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones"

Respecto de las normas de aseguramiento de la información, el revisor fiscal deberá tener en cuenta lo siguiente, frente al contenido de las notas y las revelaciones:

- Si el revisor fiscal concluye que *"existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada"*. Las conclusiones deben basarse en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría (NIA 700.39 literal iv);
- Dentro de los procedimientos sustantivos del revisor fiscal, se encuentra el de *"comprobar la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos"* (NIA 330.20);
- Si el revisor fiscal considera que existe incorrección material que afecta a cantidades concretas de los estados financieros, relacionados con revelaciones de información cuantitativa *"el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección"* (NIA 705.21);

Mediante consulta 2018-0770 se mencionó lo siguiente, respecto de las políticas contables:

"Recomendaciones sobre la revelación de las políticas contables utilizadas para la comprensión de los estados financieros"

Al momento de redactar la nota relacionada con políticas contables relevantes (incluida las bases de medición) es importante observar los siguientes aspectos:

- *La entidad debe seleccionar las políticas contables que sean relevantes para*

ayudar a los usuarios a comprender la forma en que las transacciones afectan el rendimiento y la situación financiera de la entidad.

- *Descripción de la política contable, las bases de medición utilizadas y la forma como la entidad ha aplicado los requerimientos de las Normas de Información Financiera (vidas útiles generales, forma como practica el deterioro de activos financieros, tasas utilizadas para descontar flujos de efectivo, tasa de cambio para transacciones en moneda extranjera relacionadas con activos y pasivos monetarios, tasa utilizada para medir las diferencias temporarias, entre otros).*
- *Evitar incorporar políticas contables no utilizadas actualmente o en periodos comparativos (por ejemplo, no es necesario describir la política de propiedades de inversión o derivados financieros, si la entidad no posee dichos activos).*
- *Evitar utilizar descripciones genéricas que son copia textual de la norma, y más bien describir la forma como dicho criterio ha sido aplicado en la entidad (por ejemplo, los ingresos por venta de bienes se reconocen cuando se realiza un acta formal de entrega al cliente, o cuando se envía a través de una empresa transportadora a las instalaciones del cliente)".*

(...) aunque las notas a los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad (...), el revisor fiscal deberá expresar su opinión respecto de si las mismas cumplen los requisitos establecidos en las NIIF, (...) teniendo en cuenta que la comunicación realizada a través de las notas a los estados financieros, atienda a lo expuesto en el párrafo 7.2 del Marco Conceptual para entidades del grupo 1, y que tratan sobre lo siguiente:

"La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:

(a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;

(b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y

(c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva". (...)



Revisor fiscal en copropiedades

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1200	<i>"(...) En un edificio eligieron al revisor fiscal en el mes de octubre de 2018, se supone que va de octubre a octubre por periodos de un año (...) en esa acta no se dijo que iba hasta marzo de 2019 (...) En la asamblea de marzo de 2019 no se puso el punto de la elección o reelección del revisor fiscal (...) en octubre de 2019 se hizo una nueva asamblea y dentro de los puntos se puso la elección o reelección del revisor fiscal (...).</i> <i>1. ¿Es legal sus funciones en el período de marzo a octubre de 2019? (...)</i> <i>2. ¿Quiero saber si tiene razón el propietario en decir que es ilegal en el periodo de, marzo a octubre.? ¿fue bien haber hecho asamblea en octubre y reelegirlo? (...)"</i>

RESPUESTA

(...) Por aplicación supletiva del artículo 206 del Código de Comercio (art. 15 de la Ley 1314 de 2009), puede entenderse que el período del revisor fiscal en una copropiedad también debe ser igual al período del consejo de administración (...).

(...) le corresponde a la Asamblea de copropietarios el nombramiento del revisor fiscal, el cual en una copropiedad será de un año, no obstante, el reglamento podría contener consideraciones especiales (artículo 38 de la Ley 675 de 2001).

Antes de suscribir el encargo de revisoría fiscal el contador está obligado a determinar si concurren las condiciones previas a una auditoría y confirmar si existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección de la entidad, y cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a cerca de los términos del encargo.

(...) dando respuesta a la primera pregunta, si el revisor fiscal fue elegido por la asamblea por un período de un año, en octubre de 2018, su periodo terminaría un año después.

Lo anterior establece la legalidad del desarrollo de las funciones por parte de este profesional desde marzo de 2019 hasta

octubre de 2019, sin perjuicio de la fecha de su nombramiento, será responsable de dictaminar los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018, por ello, requerirá la aplicación de procedimiento de auditoría, para obtener la evidencia de auditoría requerida para formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, ahora bien, respecto a las funciones de fiscalización del período enero a septiembre de 2018, fueron ejecutadas por otro revisor fiscal, razón por la cual tendrá que efectuar las salvaguardas requeridas para indicar este aspecto en el dictamen por el año terminado el 31 de diciembre de 2018.

No obstante, lo anterior, se recomienda que la elección del Revisor Fiscal se haga para períodos similares para los que es elegido el consejo de administración de la entidad.

La elección por períodos distintos genera dificultades para ejercer la función de emitir un dictamen sobre los estados financieros al final del período, salvo que la copropiedad elabore estados financieros para períodos terminados en fechas distintas del 31 de diciembre.

En cuanto a la segunda pregunta, tal como se explicó previamente, la Asamblea general de Copropietarios es el único órgano avalado para hacer la elección y/o reelección del revisor fiscal y dicho procedimiento debe desarrollarse mediante asamblea general (...)



Revisor fiscal en la controladora y en una subordinada

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1194	<i>"Un contador público persona natural, que ejerce como Revisor Fiscal de una Entidad Matriz, podría ser designado como Revisor Fiscal de una Entidad Subordinada, en la que la Matriz posee el 100% sobre ésta, o estaría inhabilitada, por el artículo 205 del Código de Comercio?"</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del peticionario, el CTCP dio respuesta a dicha inquietud en el concepto 2019-0874, de fecha octubre 21 de 2019, que podrá encontrar en el sitio www.ctcp.gov.co, enlace conceptos.

No se observa la existencia de una inhabilitación al ejercer simultáneamente como

revisor fiscal de la controladora y de la(s) subsidiaria(s), a menos que existan otras situaciones que originen diferentes inhabilitaciones (como ejercer en más de cinco sociedades por acciones, existencia de situaciones que resten independencia y objetividad, etc.) (...).



Revisor Fiscal Suplente

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0610	(...) en una propiedad horizontal se eligió un revisor fiscal, pero en la elección de este no se presentó con una formula suplente. La pregunta sería la siguiente: en caso de faltas temporales o absolutas del revisor fiscal, este (el revisor fiscal) ¿puede elegir y/o enviar a su suplente? Para la fecha en que fue electo el revisor fiscal se presentaron varias personas que aspiraban al cargo, por las cuales la asamblea de copropietarios votó. ¿El segundo en votación puede ser tenido como revisor fiscal suplente?

RESPUESTA

(...) Obligación de tener revisor fiscal en una propiedad horizontal

La obligatoriedad de tener revisor fiscal aplica para los conjuntos de uso comercial o mixto, los conjuntos de carácter residencial no se encuentran obligados a tener revisor fiscal, de conformidad con lo expuesto en el artículo 56 de la Ley 675 de 2001 (...)

Encargado del nombramiento del revisor fiscal en una propiedad horizontal

De conformidad con inciso quinto del artículo 38 de la Ley 675 de 2001 la asamblea general de propietarios es quien debe elegir al revisor fiscal y a su suplente; por tanto, para el caso consultado, será necesario que la Asamblea General de Copropietarios en reunión extraordinaria apruebe el nombramiento del revisor fiscal suplente, si no lo hizo en la reunión ordinaria.

El artículo en mención manifiesta lo siguiente:

"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.

Consulta sobre si el revisor fiscal suplente podría ser quien obtuvo la segunda votación

La elección del revisor fiscal y su suplente le compete a la asamblea de propietarios, por lo que si los estatutos de la entidad mencionan que quien quede segundo en la votación será el suplente del revisor fiscal, entonces así será, pero si no menciona nada al respecto y en el acta de la asamblea no se eligió el suplente, entonces no podrá asegurarse que quien quedó de segundo es el revisor fiscal suplente. (...)



Saldos de Bancos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0253	"(...) ¿Bajo NIIF puedo revelar en mis estados financieros que mi saldo en libros sea el mismo saldo de extracto y que las partidas conciliatorias sean controladas en las cuentas por pagar y en las revelaciones detallar estas mismas? (...)

RESPUESTA

(...) El saldo de las cuentas bancarias corresponde a un activo financiero, el cual deberá medirse de conformidad con la sección 11 de la NIIF para las PYMES por tratarse de un instrumento financiero básico (...), el cual deberá reconocerse por el valor que figure en el extracto, de esta manera las partidas conciliatorias se muestran como una cuenta por cobrar (tratándose de cheques no cobrados recibidos) o como cuentas por pagar (tratándose de cheques no cobrados entregados a terceros).

En muchas ocasiones, el saldo de la cuenta efectivo y equivalente al efectivo por concepto de cuentas corrientes o de ahorro en entidades financieras puede diferir del saldo del extracto.

Dependiendo del origen de la diferencia, le corresponderá a la entidad, con fundamento en los hechos y circunstancias, y la información disponible, determinar si los registros en libros previos pueden ser revertidos o ajustados.

Por ejemplo, si la empresa gira los cheques por pagos a sus proveedores, y los mantiene en custodia por largos períodos de tiempo, esto podría representar un hecho que podría dar origen a la reversión de la transacción como una cuenta por pagar.

Por ello, no es posible realizar reclasificaciones generales de las diferencias entre los libros y los extractos sin haber analizado previamente su origen, y el cumplimiento de los requerimientos de baja en cuenta y reconocimiento de las transacciones y otros eventos y sucesos que les han dado origen.

La reclasificación general de estas diferencias puede generar correcciones materiales que podrían afectar la razonabilidad de los estados financieros.

Presentar una diferencia material entre el

saldo del extracto de una cuenta corriente y la partida de efectivo y equivalentes al efectivo en el estado de situación financiera puede afectar la representación fiel de la partida y podría ocasionar una incorrección material en los términos de las normas de aseguramiento de la información financiera.

(...) mediante concepto 2015-1036 se manifestó lo siguiente (...):

Este Consejo ha indicado en varios de sus conceptos, que mientras se realizan los procedimientos de conciliación y se ajustan las diferencias, estas partidas deben 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 saldos disponibles en las cuentas bancarias.

Para cumplir los requerimientos de revelación este consejo también ha indicado que el saldo de la cuenta pasiva debe ser presentado en el estado de situación financiera disminuyendo el valor de las cuentas por cobrar o la cartera de préstamos.

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario realizar una conciliación bancaria y establecer las diferencias entre los saldos mostrados en el extracto bancario y los libros.

Una vez efectuado este procedimiento, para efectos de cierre anual, se analizará las diferencias, y de acuerdo con los hechos y circunstancias específicos se reclasificarán los ajustes encontrados como una cuenta por pagar o una cuenta por cobrar, teniendo en cuenta la materialidad de las cifras.

De otro lado, se registrarán contablemente las notas bancarias débito y crédito que no se hayan registrado en la contabilidad. (...)



Saldos de bancos libros y extractos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0265	(...) En el movimiento de bancos, al cierre de diciembre, se registraron todos los comprobantes de egreso elaborados (...). Al elaborar la conciliación bancaria, quedaron pendientes de cobrar algunos egresos, los cuales quedaron informados en la conciliación bancaria (...), obteniendo así un saldo en bancos diferente en libros.(...) <i>Mi pregunta es: (...) ¿La conciliación bancaria es un soporte importante en donde se explica la diferencia? ¿Es necesario cambiar el balance?"</i>

RESPUESTA

(...) Mediante concepto 2019-252 el CTCP expresó lo siguiente:

"En muchas ocasiones, el saldo de la cuenta efectivo y equivalente al efectivo por concepto de cuentas corrientes o de ahorro en entidades financieras puede diferir del saldo del extracto.

Dependiendo del origen de la diferencia, le corresponderá a la entidad, con fundamento en los hechos y circunstancias, y la información disponible, determinar si los registros en libros previos pueden ser revertidos o ajustados.

Por ejemplo, si la empresa gira los cheques por pagos a sus proveedores, y los mantiene en custodia por largos periodos de tiempo, esto podría representar un hecho que podría dar origen a la reversión de la transacción como una cuenta por pagar.

Por ello, no es posible realizar reclasificaciones generales de las diferencias entre los libros y los extractos sin haber analizado previamente su origen, y el cumplimiento de los requerimientos de baja en cuenta y reconocimiento de las transacciones y otros eventos y sucesos que les han dado origen.

La reclasificación general de estas diferencias puede generar incorrecciones materiales que podrían afectar la razonabilidad de los estados financieros.

Presentar una diferencia material entre el saldo del extracto de una cuenta corriente y la partida de efectivo y equivalentes al efectivo en el estado de situación financiera puede afectar la representación fiel de la partida y podría ocasionar una incorrección material en los términos de las normas de aseguramiento de la información financiera.

En el concepto 2016-328 el CTCP manifestó lo siguiente:

"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".

También mediante concepto 2015-1036 se manifestó lo siguiente respecto de las consignaciones pendientes por identificar en los extractos bancarios:

"mientras se realizan los procedimientos de conciliación y se ajustan las diferencias, estas partidas deben 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 saldos disponibles en las cuentas bancarias.

Para cumplir los requerimientos de revelación este consejo también ha indicado que el saldo de la cuenta pasiva debe ser presentado en el estado de situación financiera disminuyendo el valor de las cuentas por cobrar o la cartera de préstamos.

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario realizar una conciliación bancaria y establecer las diferencias entre los saldos mostrados en el extracto bancario y los libros.



Una vez efectuado este procedimiento, para efectos de cierre anual, se analizarán las diferencias, y de acuerdo con los hechos y circunstancias específicos se reclasificarán

los ajustes encontrados como una cuenta por pagar o una cuenta por cobrar, teniendo en cuenta la materialidad de las cifras". (...)



Sanciones en la Ley 43 de 1990

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0700	(...) Necesito saber cuáles sanciones, que están dispuestas en la Ley 43 de 1990, artículos 25 y 26, son culposas o dolosas (...)

RESPUESTA

Sanciones impuestas por parte de la Junta Central de Contadores

(...) La Ley 43 de 1990 establece cuatro clases de sanciones disciplinarias que se pueden imponer a los contadores públicos:

Clases de sanciones disciplinarias	Situaciones
Amonestaciones	En caso de fallas leves (artículo 23 de la Ley 43 de 1990)
Multas sucesivas	Cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional (artículo 24 de la Ley 43 de 1990)
Suspensión de la inscripción (hasta por el término de un año)	1. La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarado, que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión. 2. La violación de las normas de la ética profesional. 3. Actuar con quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas (hoy Normas de Aseguramiento de la Información). 4. Desconocer las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión. 5. Desconocer las Normas de Información Financiera como fuente de registros e informaciones contables. 6. Violar la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión. 7. Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas (artículo 25 de la Ley 43 de 1990).
Cancelación de la inscripción	1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión. 2. Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción. 3. Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública. 4. Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados. 5. Siendo revisor fiscal, no denunciar ante quien corresponda, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo (artículo 26 de la Ley 43 de 1990).



Respuesta al consultante

(...) el artículo 63 del Código Civil menciona unas definiciones de dolo y culpa:

La ley distingue tres especies de culpa o descuido.

Culpa grave, negligencia grave, culpa lata, es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.

Culpa leve, descuido leve, descuido ligero, es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano.

El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia, es responsable de esta especie de culpa.

Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro" (la negrilla es nuestra).

La diferencia entre dolo y culpa radica en la mala fe que caracteriza al dolo.

El que incurre en culpa no persigue el fin que tiene como resultado la falta de observancia del cuidado necesario en la realización de su obligación.

En el dolo existe una intención de producir el fin, es una actuación deliberada para conseguir, en este caso, que el cumplimiento de la obligación no se lleve a cabo²²¹.

²²¹ Definición tomada del siguiente enlace:
<https://www.iberley.es/temas/diferencias-entre-dolo-culpa-59922>



Software contable de propiedad de terceros

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0565	(...) las empresas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad y por ende deben tener un software licenciado, ¿entonces los contadores que trabajamos como independientes podemos o no llevar esas contabilidades en nuestro software sin tener inconvenientes dado a que esos clientes, por ser del común, tiene dicha obligatoriedad?

RESPUESTA

(...) las Normas de Contabilidad y de Información Financiera²²² (NCIF) contienen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y otros sucesos que afectan el patrimonio de una entidad, y no contienen lineamientos relacionados con el sistema documental contable.

(...) si el software contable es de propiedad del contador que presta los servicios de teneduría de libros, se entendería que la entidad usuaria de tales servicios ha tomado las previsiones necesarias para cumplir los requerimientos de las normas profesionales, legales y reglamentarias en las que se establecen las directrices relacionadas con el sistema documental contable.

Esto implica, que en los contratos de prestación de tales servicios se deberá establecer la forma en que se conservarán los libros, soportes, comprobantes y archivos de la entidad, los cuales son propiedad de la entidad, y que representan los soportes sobre la cual se elaboran los estados financieros de propósito general, los cuales están dirigidos a usuarios que no tienen acceso a la información de la entidad, entre los que se incluyen los titulares actuales y potenciales de participaciones en la propiedad, los prestamistas y otros acreedores, las autoridades, el público en general, y otros grupos de interés, que utilizan dichos informes para evaluar la situación financiera, el desempeño o rendimiento financiero, la capacidad de generar flujos de efectivo, y la gestión realizada por los administradores de la entidad.

Por lo anterior, en caso, que el contador público lleve la contabilidad en un sistema de información de su propiedad, podría conllevar a un servicio de procesamiento de

información financiera, adicional a las funciones y responsabilidades del profesional de la contaduría.

Esta condición podría configurar un potencial conflicto de acuerdo con la sección 310 del anexo 4 del DUR 2420 de 2015, que establece:

"Sección 310 Posibles conflictos (...) Puede ocurrir, sin embargo, que entren en conflicto las responsabilidades del profesional de la contabilidad en la empresa con respecto a la entidad para la que trabaja y sus obligaciones profesionales de cumplir los principios fundamentales.

(...) cuando una relación o circunstancia originan una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, el profesional de la contabilidad en la empresa aplicará el marco conceptual descrito en la sección 100 para determinar una respuesta a la amenaza".

En conclusión, cuando un contador público lleva la contabilidad de sus clientes en un software que es de su propiedad, esto podría generar el incumplimiento de los principios de ética contenidos en la Ley 43 de 1990 y en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015.

Por ello, es de alta pertinencia que el Contador Público aplique las salvaguardas correspondientes para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, entre otras, la de incluir dentro de las cláusulas contractuales, las condiciones, responsabilidades y deberes acerca del manejo y confidencialidad de la información y los términos en los cuales se efectuará el procesamiento de la información financiera. (...)

²²² Ver Art. 4 de la ley 1314 de 2009.



Solidaridad del contador en el pago de sanciones

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0706	<i>(...) Quisiera consultar si es viable o legal que una compañía que debía pagar sanción por presentación extemporánea de medios magnéticos cobre un porcentaje de dicha sanción al revisor fiscal que trabaja por prestación de servicios y al contador que tiene contrato laboral directo con la compañía, qué porcentajes debería cobrar a cada uno y qué normatividad la sustenta."</i>

RESPUESTA

Funciones del revisor fiscal

(...) es deber del Revisor Fiscal dar oportuna cuenta y 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; sin embargo, deberá tenerse en cuenta que el revisor fiscal no asume funciones de la administración, como las relacionadas con el sistema de control interno y el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, su función está encaminada a dar seguridad en la información suministrada, pero ello no lo convierte en responsable de esta información.

Concepto 2019-0646

Mediante concepto 2019-0646 se respondió respecto de la responsabilidad del revisor fiscal en una sanción por presentación de información exógena, de acuerdo con lo siguiente:

"La obligatoriedad de presentar información exógena se deriva del Estatuto Tributario nacional, municipal, departamental o distrital, el cual impone la obligación de reportar información a los contribuyentes "con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las

convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia²²³"; dicha información es preparada por la administración, pero no requiere ser firmada por parte del revisor fiscal de la sociedad.

La responsabilidad por los estados financieros y por las declaraciones tributarias es de la administración de la entidad; esto no significa que los contadores públicos en Colombia no asuman responsabilidades frente a sus actuaciones, para lo cual se tendrán en cuenta las normas profesionales, legales y reglamentarias".

Concepto 2014-0276

Mediante concepto 2014-0276 el CTCP manifestó lo siguiente:

"5. En relación con su inquietud acerca de la actuación del revisor fiscal en caso en que la DIAN encuentre inconsistencias, retomamos lo expuesto en el numeral tercero (3º) de la presente comunicación, en el sentido de que la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones fiscales recae en el contribuyente o representante legal directo y no en el contador o revisor fiscal.

6. Como ya se mencionó en el numeral primero (1º) de la presente comunicación, la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias implica la certificación de los hechos relacionados en el artículo 581 del Estatuto Tributario y que se describen al comienzo de esta comunicación." (la negrilla es nuestra). (...).

²²³ Tomado del artículo 631 del E.T.



Soportes sobre certificado de ingresos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1105	(...) Quisiera saber al momento de realizar un certificado de ingresos que soportes son los que hay que solicitar para tener certeza de los ingresos a certificar, por ejemplo en el caso de un vehículo de transporte de carga que el titular tiene los manifiestos pero no me pasa los extractos bancarios, en ese caso se puede realizar el certificado de ingresos solo con el manifiesto teniendo en cuenta que el titular y conductor son personas diferentes y cada una le consigna la empresa.

RESPUESTA

(...) En primer lugar debemos anotar que la delegación que el estado ha dado a los contadores públicos inscritos, para dar presunción de legalidad y autenticidad a ciertos actos, hechos o documentos que este suscriba (fe pública), solo es aplicable para aquellos actos o documentos que han sido previstos en la Ley, por ello, los contadores ni otras autoridades, distintas del legislador, no pueden por su propia iniciativa, adicionar o reducir los actos certificables.

(...) los documentos suscritos por un contador público deben gozar de ciertos requisitos, que de no cumplirse, harían nula la presunción de legalidad que de ellos se deriva; algunos de ellos son:

- a) El contador público debe estar habilitado para ejercer la profesión, esto es las actividades propias de la ciencia contable. (Art. 1 y 2 de La Ley 43 de 1990);
- b) Las manifestaciones del contador deben estar fundamentadas en adecuados soportes contables, los cuales deben mencionarse en las certificaciones suscritas por el contador;
- c) Las cifras deben ser tomadas de los libros de contabilidad, por ello para conferir valor a los libros y sus soportes, el contador debe estar seguro de que el sistema contable cumple los requisitos para servir de prueba, así como los de integralidad y autenticidad de la información. (Art. 10 Ley 43 de 1990);

d) El certificado expedido por un Contador Público deberá ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad (Art., 69 de la Ley 43 de 1990;

e) Tratándose de estados financieros, la certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros. (Art. 37 de la Ley 222 de 1995).

De acuerdo con lo anterior, si el contador público suscribe un certificado de ingresos, este debe fundamentarse en los libros de contabilidad y estar sustentados mediante soportes contables adecuados, además de ser claro, preciso y ceñido estrictamente a la verdad.

En el caso en que no se suministren los soportes contables requeridos, la certificación entregada no cumpliría los requisitos establecidos en las normas legales, y se afectaría la presunción de legalidad de los documentos que suscribe el contador público. (...)

Por ello el contador público, dejara evidencia en los papeles de trabajo de los procedimientos adelantados para asegurarse de la conclusión y establecer que en el caso planteado, los ingresos corresponden a la actividad descrita por el tercero (preparador). (...)



Subvenciones

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1209	<i>(...) ¿Cómo se debe manejar el tema de subvenciones antes y después de ser condonadas, igualmente cuando el tiempo del proceso abarca periodos de dos años?"</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de las subvenciones del gobierno, el anexo dos del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, expresan lo siguiente respecto del reconocimiento y

medición de subvenciones del gobierno (sección 24 de la NIIF para las PYMES):

Reconocimiento y medición	Criterio establecido en la NIF ²²⁴
Subvenciones que no imponen condiciones de rendimiento futuro de manera específica	Se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
Subvenciones que imponen condiciones de rendimiento futuro de manera específica	Se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
Subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.	Se reconocerán como pasivo.
Medición de la subvención recibida	Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.
Ayuda gubernamental	No se reconoce, pero debe revelarse.

Así mismo, en el anexo 1 del DUR 2420 de 2015, la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, establece lo siguiente:

"10 Un préstamo condonable, proveniente del sector público, se trata como una subvención cuando existe razonable seguridad de que la entidad cumplirá los términos exigidos para la condonación de este".

Por tanto, la condonación de un préstamo se tratará como subvención en la medida que haya una razonable certeza que el Gobierno condonará la deuda.

Para el caso de la consulta deberá considerarse lo anteriormente expuesto, para determinar la fecha del reconocimiento del ingreso por la subvención que origina la condonación del préstamo, teniendo en cuenta si existe un condicionamiento sobre la subvención, o si no existe condicionamiento alguno (...)

²²⁴ Norma de Información Financiera



Subvenciones del gobierno

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0931	(...) Según la NIC 20 en su párrafo 13 establece lo siguiente: "Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos." Sin embargo, el párrafo 12 nos indica que "Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar", es decir, interpretamos que nos indica que solo se debe reconocer bajo el método renta. Mas sin embargo, la NIC 20 no nos indica si el método de capital no está permitido. Por lo anterior solicitamos nos aclaren si el método de capital está permitido o no bajo esta esta NIC y de ser así como debería ser su reconocimiento contable".

RESPUESTA

(...) Con respecto a las inquietudes del peticionario, le informamos que una entidad que aplica el marco de información financiera del Grupo 1, debe reconocer las subvenciones de acuerdo con lo establecido en el párrafo 12 de la NIC 20, **esto es, sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.**

Si bien en el párrafo 13 de la NIC 20 se menciona la existencia de dos métodos como lo menciona el consultante, en la NIC 20 no se encuentra expresamente permitido el uso del método del capital, y tan solo se limita a expresar los argumentos de los defensores de uno y otro.

Sin embargo, la política contable expresada claramente en la NIC 20, se encuentra en el

párrafo 12, donde se hace claridad respecto del uso del resultado del ejercicio para reconocer el efecto de las subvenciones del Gobierno en la entidad.

En conclusión, las subvenciones del gobierno se reconocerán aplicando el enfoque del ingreso (método de la renta) mediante el cual las subvenciones son reconocidas en el estado de resultados durante uno o más periodos.

El enfoque del capital no sería aplicable por cuando una transacción que involucra subvenciones de otra entidad no cumple las condiciones para ser consideradas como una transacción con los propietarios (aportes o distribuciones), ni la de otras partidas que son contabilizadas contra el patrimonio y presentadas en el otro resultado integral (...).



Tarifas de honorarios para el revisor fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0271	<i>(...) En calidad de Revisor Fiscal Principal de una Empresa Social del Estado, cordialmente consulto lo siguiente: (...) Algunos miembros de la Junta Directiva me solicitan que consulte a cuánto pueden ascender mis honorarios, (...) Entiendo que la fijación de los honorarios es competencia de la Junta Directiva, pero muy cordialmente consulto a su despacho si se tienen algunas tarifas estipuladas y sugeridas para la fijación de estos.</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de los honorarios el CTCP ha manifestado lo siguiente:

Concepto	Comentario
2018-1050	Al respecto, aunque la relación entre el cliente y el revisor fiscal es un tema reglamentado en la legislación comercial (Código de Comercio), es importante que se elabore un contrato escrito en el que se incorporen los términos del trabajo (encargo) entre el revisor fiscal y el representante legal de la entidad, el cual deberá contener por lo menos lo siguiente²²⁵: a) el objetivo y el alcance del trabajo a realizar (puede incluir una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias, las NIA aplicables, normas de ética, entre otras); b) las responsabilidades del revisor fiscal; c) las responsabilidades de la entidad; d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por la revisoría fiscal y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado. f) los honorarios pactados y la base como fueron calculados.
2018-0871	En la Orientación emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública el 16 de junio de 2009 – Tarifas de Honorarios Profesionales, podrá encontrar una guía para la determinación de los honorarios, que pueden variar de acuerdo con la complejidad de la labor contratada, el tiempo de dedicación, tamaño de la empresa contratante, antecedentes del cliente y de las operaciones que se realizan, nivel de incertidumbre y de la viabilidad de la empresa, responsabilidad que se asume, riesgo profesional involucrado, supervisión y calidad del trabajo y experiencia en la labor que se contrata, entre otros. El CTCP, no tiene competencia para fijar tasas, bases, honorarios o tarifas, lo planteado en la Orientación referida corresponde a una propuesta, y como Orientación que es, no tiene carácter vinculante.
2018-0608	EL CTCP, no ha emitido conceptos actualizados sobre los honorarios que debe cobrar un contador, y desconoce si algún organismo ha emitido tablas de honorarios para servicios prestados por contadores con carácter de obligatoriedad.

²²⁵ Adaptada de la NIA 210 (párrafos 9, 10, 11 y A22), acuerdo de los términos del encargo de auditoría, incorporada en el anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.



Respecto de la tabla de honorarios, en junio 16 de 2009, el CTCP publicó un documento denominado "orientación profesional, tarifas de honorarios profesionales" donde se manifestó lo siguiente:

"Como se puede observar, la Ley 43 de 1990 señala como un derecho de los profesionales contables el recibir una remuneración por el trabajo ejecutado.

Esta remuneración debe fijarse por escrito con base en las características propias de cada labor, teniendo en cuenta las especiales circunstancias de modo, tiempo y lugar en que se presta el servicio, en especial considerando los siguientes aspectos:

- *Complejidad de la labor contratada,*
- *Tiempo de dedicación;*
- *Tamaño de la empresa contratante;*
- *Antecedentes del cliente y de las operaciones que se realizan;*
- *Nivel de incertidumbre y de la viabilidad de la empresa;*
- *Responsabilidad que se asume;*
- *Riesgo profesional involucrado;*
- *Supervisión y calidad del trabajo;*
- *Experiencia en la labor que se contrata;*
- *Requerimientos de equipo humano y de necesidades tecnológicas.*

En síntesis, todos aquellos aspectos que apuntan al cumplimiento y a la prestación de un servicio basado en la excelencia adecuado a las necesidades de los usuarios, que permita el tratamiento específico para cada tema en particular, así como el análisis y la solución de los problemas de manera rápida y la atención inmediata de los requerimientos de cada contratante.

Para ello se hace necesario que se analicen los costos de las horas de dedicación de los profesionales involucrados en el trabajo, ya sean especialistas o simples ejecutantes y se tengan en cuenta cada uno de los factores enunciados precedentemente, a fin de fijar una tarifa de honorarios profesionales acorde con la labor que se contrata".

Actualmente el CTCP, no ha emitido conceptos sobre tabla de honorarios que debe cobrar un contador, dado que la definición de tarifas de servicios profesionales de la Contaduría Pública es una cuestión de oferta y demanda y desconoce si algún organismo ha emitido tablas de honorarios para servicios prestados por contadores con carácter de obligatoriedad. (...)



Tasa implícita en arrendamientos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1115	¿Cuál es el manejo contable para determinar la tasa de interés implícita en el canon de arrendamiento?

RESPUESTA

(...) el anexo 1° del DUR 2420 de 2015 fue modificado mediante Decreto 2170 de 2017, donde se derogó la NIC 17 *Arrendamientos*, reemplazándola por la NIIF 16 *Arrendamientos*, donde se menciona en el párrafo 26 lo siguiente respecto de la tasa de interés en un contrato de arrendamiento financiero:

"En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario".

¿Cuál es el manejo contable para determinar la tasa de interés implícita en el canon de arrendamiento?

De acuerdo con las definiciones de términos del apéndice A, de la NIIF 16 (anexo 1° del

DUR 2420 de 2015); la tasa de interés implícita en el arrendamiento es:

"Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los pagos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, con la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador".

En el siguiente ejemplo se observa la forma como se calcula una tasa implícita en el contrato de arrendamiento:

Una entidad toma en arrendamiento una maquinaria con las siguientes condiciones, el plazo del contrato es de 10 años, el valor razonable de la máquina al inicio de este es de \$350.000.000, las cuotas son pagaderas de forma anual anticipada por un valor de \$53.540.990,53; de acuerdo con la información anterior, el flujo del contrato es el siguiente:

Periodo	Flujo
Enero 1 20x1(*)	(296.459.009,47)
Enero 1 20x2	53.540.990,53
Enero 1 20x3	53.540.990,53
Enero 1 20x4	53.540.990,53
Enero 1 20x5	53.540.990,53
Enero 1 20x6	53.540.990,53
Enero 1 20x7	53.540.990,53
Enero 1 20x8	53.540.990,53
Enero 1 20x9	53.540.990,53
Enero 1 20x10	53.540.990,53

*Corresponde con el valor razonable del activo, menos la primera cuota anual anticipada (\$350.000.000 menos \$53.540.990,53)

De acuerdo con lo anterior, la tasa implícita en el contrato de arrendamiento en la fecha

de comienzo del contrato corresponde con la aplicación de la función en la hoja de cálculo "TIR", la cual se refiere a la tasa que iguala el valor razonable con las diez cuotas anuales anticipadas por valor de \$53.540.990,53, el cual para el caso del ejemplo correspondería con el 11%, de acuerdo con lo siguiente:



Plazo	10 años		
Cuota anual anticipada	\$53.540.990,53		
Periodo	Flujo	Interés	Saldo
Enero 1 20x1	(296.459.009,47)		296.459.009,47
Enero 1 20x2	53.540.990,53	32.610.491,04	275.528.509,99
Enero 1 20x3	53.540.990,53	30.308.136,10	252.295.655,56
Enero 1 20x4	53.540.990,53	27.752.522,11	226.507.187,15
Enero 1 20x5	53.540.990,53	24.915.790,59	197.881.987,21
Enero 1 20x6	53.540.990,53	21.767.018,59	166.108.015,27
Enero 1 20x7	53.540.990,53	18.271.881,68	130.838.906,43
Enero 1 20x8	53.540.990,53	14.392.279,71	91.690.195,61
Enero 1 20x9	53.540.990,53	10.085.921,52	48.235.126,60
Enero 1 20x10	53.540.990,53	5.305.863,93	0,00
Tasa	11,00%	Efectiva anual	

Como recomendación final, se deberá analizar la tasa implícita resultante, debido a que en algunas ocasiones es más adecuado utilizar la tasa incremental.

Es recomendable determinar la tasa implícita cuando el arrendatario espera adquirir el activo al final de la vida útil, o cuando el

arrendatario obtiene el bien al final del contrato, o cuando el arrendatario utiliza el bien por la mayor parte de la vida económica del mismo, en casos diferentes, deberá analizarse si una tasa incremental es más adecuada para la medición del pasivo financiero originado en el contrato de arrendamiento. (...)



Terminación del vínculo contractual de un contador

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1221	<i>"Estoy laborando en una empresa hace dos años, el día 24 de diciembre presente mi renuncia donde le manifesté al dueño de la compañía que me quedo hasta el 15 de enero de 2020 para dejar toda la contabilidad del mes de diciembre lista en el sistema, incluyendo conciliaciones de cuentas y bancarias para que la persona que llegue a reemplazarme comience a elaborar los estados financieros, los cuales hay plazo de entregarlos en el mes de marzo.</i> <i>Él me dice que por ley yo estoy obligada a entregar los estados financieros ya hechos, pero yo no me puedo quedar por más tiempo y el min trabajo tampoco me obliga a tener que quedarme por más tiempo.</i> <i>Quisiera saber si es verdad lo que él me dice o si por lo contrario yo puedo entregarle la información al día como le manifesté"</i>

RESPUESTA

(...) al finalizar el contrato, se deberá tener en cuenta lo consignado en el acuerdo contractual y en otras disposiciones legales que regulan las relaciones laborales y el ejercicio profesional, al respecto el CTCP mediante concepto 2018-0678 manifestó lo siguiente:

- Al terminar su servicio, se recomienda al contador externo saliente, realizar y elaborar un informe de empalme con destino a la gerencia de la entidad o a la persona a la cual prestaba sus servicios. En el proceso de empalme debe informarse entre otras cosas lo siguiente:
- Estado actual de la contabilidad (transacciones pendientes por reconocerse en el sistema de información contable);
- Informe de notas de contabilidad y demás comprobantes contables pendientes por realizarse (ajustes por depreciación, por deterioro de cuentas por cobrar, ajustes de valor razonable, entre otros);
- Detalle de los impuestos no liquidados y que se encuentran pendientes por cumplir con sus obligaciones formales;
- Entrega de la documentación, soportes contables y libros de contabilidad, en poder del contador externo relacionada con la entidad; y

- Las demás que considere pertinente el profesional que externamente lleva la contabilidad.

En conclusión, al finalizar un contrato de prestación de servicios, es deseable que el Contador Público y la administración de una entidad elaboren un acta de entrega en la que se consignen los asuntos pendientes, y que se planifique el tiempo y los recursos necesarios para realizar esta actividad.

Si la administración requiere que se completen tareas que han sido iniciadas, pero aún no terminadas, deberá tenerse en cuenta que el contador público tiene derecho a percibir una retribución económica, de acuerdo con su capacidad científica y técnica, y conforme al acuerdo contractual que ha sido suscrito entre el contador público y el usuario de sus servicios.

También se tendrán en cuenta las normas legales que regulan la finalización de un contrato de trabajo (...).



Terneros nacidos – activos biológicos

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1195	<i>(...) Es técnicamente viable que se lleve la contabilidad detallada de una empresa ganadera registrando las crías nacidas en la misma hacienda como activos biológicos a un valor razonable de mercado y restar estos mismos valores al valor capitalizado a los semovientes adultos que se encuentran en otro centro de costos de la empresa; o sí también es técnicamente viable reconocer como valor inicial de las crías una parte de la amortización de los semovientes mayores en la hacienda de la empresa.</i> <i>a) ¿Es posible que para la contabilización de las crías nacidas en la hacienda de la empresa se tomen los valores razonables de mercado y contabilicen con activos biológicos restando dichos valores de los valores que tiene los semovientes adultos mayores en la cuenta de activos biológicos de la misma hacienda?</i> <i>b) ¿O también será posible que la sociedad contabilice como activos biológicos el valor razonable de los semovientes, crías nacidos en la hacienda de la sociedad contra una amortización de los semovientes adultos de la misma sociedad?</i> <i>c) ¿Es técnicamente válido que los semovientes nacidos en la misma hacienda de la sociedad se lleven como otras ganancias o como ingresos operacionales?"</i>

RESPUESTA

(...) Respecto de los activos biológicos, el anexo 2 del DUR 2420 de 2015 contiene las NIIF para las PYMES, y en la sección 34 *Actividades Especializadas* se menciona lo siguiente respecto de los activos relacionados con el ganado (activos biológicos):

- Los activos biológicos, en este caso el ganado, se medirá por el valor razonable, cuando este sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (párrafo 34.2),
- En el momento de reconocimiento inicial y, en cada fecha sobre la que se presente información financiera, los activos biológicos (ganado) se medirán por su valor razonable menos los gastos relacionados con vender dichos activos, por ejemplo, comisiones a vendedores, transporte al sitio de venta, impuestos de degüello o similares, vacunas, entre otros (párrafo 34.4),
- Los cambios en el valor razonable del ganado, se reconocen en el resultado del ejercicio (en una cuenta que podría

denominarse ganancias o pérdidas por variación del valor razonable del ganado), contra el activo biológico (párrafo 34.4),

- El ternero (a) que nace del ganado mantenido en la actividad pecuaria se mide por su valor razonable en la finca ganadera menos los gastos relacionados con su venta (párrafo 34.5 y 34.9),
- Si el valor razonable del ganado no puede ser medido fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado, entonces se medirá por el costo menos depreciación acumulada (párrafo 34.8),

(...) ¿Es posible que para la contabilización de las crías nacidas en la hacienda de la empresa se tomen los valores razonables de mercado y contabilicen con activos biológicos restando dichos valores de los valores que tiene los semovientes adultos mayores en la cuenta de activos biológicos de la misma hacienda?



La entidad deberá primero determinar el tipo de ganado existente, con el objetivo de observar la forma de medición del mismo. En algunos casos una entidad podrá tener ganado para lechería y nacimiento de terneros (as), y adicionalmente mantener ganado para el engorde y posterior venta.

En ambos casos serán tratados como activos biológicos, no obstante medir el valor razonable menos los gastos relacionados con la venta, podría ser más fácil para el ganado de engorde, que para el ganado destinado a la lechería y nacimiento de terneros (as).

Por lo anterior, a modo de ejemplo una entidad podrá optar por lo siguiente:

Tipo de ganado	Medición inicial	Medición posterior
Ganado mantenido para engorde (producción de carne)	Valor razonable menos los gastos relacionados con la venta	Ajustes al valor razonable con cambios en resultados (ingreso-gasto)
Ganado (vacas) para producción de leche y terneros (as).	Costo (si son adquiridas de un tercero), o al valor razonable menos los gastos relacionados con la venta si son criadas en la hacienda.	Si la medición es al costo, se asigna un valor residual (valor en el frigorífico) y se deprecia por su vida útil, la cual podrá ser en años o en unidades de producción (partos)
Terneros nacidos destetados	Valor razonable menos costos relacionados con la venta. Debe establecerse cuando ocurre su reconocimiento (algunos los hacen al nacer, otros cuando ocurre el destete)	Ajustes al valor razonable, hasta que este pueda ser medido sin un costo o esfuerzo desproporcionado, si fuere así, el ganado se medirá por su costo.
Ganado reproductor	Costo (si son adquiridas de un tercero), o al valor razonable menos los gastos relacionados con la venta si son criadas en la hacienda.	Si la medición es al costo, se asigna un valor residual (valor en el frigorífico) y se deprecia por su vida útil, la cual podrá ser en años.

De acuerdo con lo anterior, los terneros (as) nacidos en la hacienda, deben ser objeto de reconocimiento cuando el valor razonable pueda ser medido de forma fiable (debido que existe ausencia de costo), lo cual podría ocurrir (pero no es obligatorio) cuando el ganado se destete y pueda observarse su precio en listas de mercado.

En este caso el reconocimiento afectaría una cuenta de ingreso o ganancia por variación del valor razonable (nacimiento de terneros) contra un activo biológico.

¿Será posible que la sociedad contabilice como activos biológicos el valor razonable de los semovientes, crías nacidos en la hacienda de la sociedad contra una amortización de los semovientes adultos de la misma sociedad?

No es adecuado, reconocer el ternero nacido como un menor valor de la vaca, o como una amortización de la misma, debido que

cuando ocurra su reconocimiento este corresponderá con un activo separado del activo biológico (la vaca) de la cual procede, como se indicó anteriormente, podría suceder que ambos activos tengan mediciones diferentes.

¿Es técnicamente válido que los semovientes nacidos en la misma hacienda de la sociedad se lleven como otras ganancias o como ingresos operacionales?

El reconocer el valor razonable y sus variaciones como un ingreso de actividades ordinarias o como otros ingresos, no es tratado en las normas de información financiera, por lo que la entidad deberá realizar juicios profesionales al respecto, teniendo en cuenta el objeto por el cual se mantienen los activos (para engorde y posterior venta, o si es para mantenerlos en procesos de producción de leche) (...).



Terreno y edificio no utilizado por cambio de uso

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0579	(...) Consulta acerca del tratamiento contable de bienes inmuebles que ya no son utilizadas en el proceso productivo ni por la administración. Antecedentes: (...) empresa dedicada a la fabricación de productos de vidrio, tenía en el municipio de Envigado una de sus sedes fabriles y desde las cuales también tenía sus oficinas administrativas, en el año 2017 la Compañía tomó la decisión de cerrar la planta de Envigado y relocalizarla en el municipio de Zipaquirá, lugar donde tenía otra de sus plantas, para lo cual en el 2018 reubicó su sede administrativa, y solo hasta enero de 2019 apagó sus hornos en Envigado y culminó su proceso productivo, solo quedando un breve espacio para culminar con las labores de despacho del producto terminado que aún tenemos allí. A la fecha sabemos que vamos a vender el lote, pero no tenemos un plan de negocios definido toda vez, que debemos esperar estudios de suelos, etc. y lo más seguro es que al cierre de 2019 no se tenga una intención clara de venta a corto plazo. Inquietud: A razón de esto surgen varias preguntas entorno al reconocimiento del terreno e inmueble producto del cambio de uso, teniendo en cuenta que en 2019 se terminó con el proceso de producción el cual utilizaba el mayor porcentaje de los terrenos e inmuebles, este dejaría de clasificar como propiedades, planta y equipo ya que no está siendo ocupada por el dueño, solo hay un espacio pequeño dedicado a las labores de despacho. 1. ¿Cómo debería presentar al cierre de 2019 estos inmuebles y terrenos? (...) 2. ¿De ser clasificadas como propiedades de Inversión? (...) 3. Una vez estén clasificadas como propiedades de inversión (si clasifica). a) Si fue transferida a valor razonable la diferencia entre el valor razonable y el importe en libros en la fecha de cambio de uso debería reconocerse en el ORI o P&G y esta es objeto de depreciación (edificios), (...). b) Si fuese transferida a valor en libros esta seguirá siendo objeto de depreciación (edificaciones), utilizando el modelo del costo.

RESPUESTA

(...) Clasificación de un terreno y edificio bajo las NIIF

Un terreno o un edificio mantenido por la entidad se clasificaría de conformidad con su uso o función dentro de la entidad, de acuerdo con lo siguiente:

Clasificación	Características
Propiedad, planta y equipo (NIC 16)	Terrenos y edificios para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y que se esperan utilizar durante más de un periodo (NIC 16.6).



Clasificación	Características
Propiedad de inversión (NIC 40)	Terreno o un edificio —o parte de un edificio— o ambos, mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones (NIC 40.5).
Inventarios (NIC 2)	Terrenos y edificios poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, o en proceso de producción para ser vendidos (NIC 2.6).
Activos no corrientes mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios (NIIF 5)	Terrenos y edificios que no se consideran inventarios, sobre los cuales su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado (NIIF 5.6); siempre que el activo esté disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe sea altamente probable (NIIF 5.7).
Activos por derecho de uso (NIIF 16)	Terrenos y edificaciones mantenidos bajo contratos de arrendamiento suscritos por la entidad en calidad de arrendatario, que no se consideren de bajo valor o como un contrato de corto plazo (NIIF 16.5).
Otros activos no financieros	Terrenos y edificios que no cumplen los requisitos para clasificarse en los puntos anteriores.

Tratamiento contable de terrenos y edificios que cumplan la definición de propiedad, planta y equipo, pero actualmente no se encuentran para su uso por parte de los propietarios de la entidad.

Cuando un activo deja de ser usado por la entidad, y se mantiene sin un propósito específico en el corto plazo, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- En caso de mantenerse como elemento de propiedad, planta y equipo, el activo se seguirá depreciando así se encuentre sin utilizar, o se haya retirado del uso activo (NIC 16.55);
- Es probable que el retirar activos del uso al que se encontraban designados, puede generar un indicador de deterioro de conformidad con lo establecido en la NIC 36; lo que implicará realizar la medición del importe recuperable de los activos para determinar si existe una pérdida por deterioro de valor de los activos (NIC 36.9);
- No puede ser tratado como un activo no corriente mantenido para la venta, debido a que no se estima que su venta

es altamente probable (NIIF 5.7) y la entidad no ha iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador (NIIF 5.8);

- No pueden ser tratadas como propiedades de inversión, si se trata de elementos de propiedad, planta y equipo ocupados por el dueño en espera de desprenderse de ellas (NIC 40.9 literal c);
- Para que el terreno y edificio pueda transferirse de propiedad, planta y equipo a propiedad de inversión, se hace necesario que la entidad defina que lo utilizará para obtener rentas o apreciación del capital, por lo que solamente *"un cambio aislado en las intenciones de la gerencia de uso de una propiedad no proporciona evidencia del cambio de uso"* (NIC 40.57).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, si la entidad no tiene la suficiente claridad de tratar el terreno y edificio como un activo no corriente mantenido para la venta, o como



una propiedad de inversión, entonces deberá tratarlo como un elemento de propiedad, planta y equipo y revelar dicha información como lo describe el literal c) del párrafo 79 de la NIC 16²²⁶.

Tratamiento contable del terreno y edificación, en caso de ser clasificadas como propiedades de Inversión (teniendo en cuenta que la política contable de medición posterior tanto de las propiedades de Inversión como las de PPYE será al método del costo)

Si la entidad considera que el terreno y la edificación mantenidos por la entidad, debe clasificarse como propiedad de inversión, teniendo en cuenta que se trata de una propiedad que se tiene para un uso futuro no determinado (ver literal b) del párrafo 8 de la NIC 40²²⁷) debe tratar dicha transferencia de acuerdo con el párrafo 59 de la NIC 40, es decir sin variar el importe el importe en libros que se atribuye a la propiedad de inversión.

Por lo tanto, en el caso de la consulta, el valor inicial de las propiedades de inversión (terrenos e inmuebles) que vienen transferidos de PPYE, sería el mismo valor en libros, de acuerdo con lo siguiente:

*"59 los párrafos 60 a 65 tratan problemas de reconocimiento y medición que son aplicables cuando la entidad aplica el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión. **Cuando la entidad utiliza el modelo del costo, las transferencias entre propiedades de inversión, instalaciones ocupadas por el dueño e inventarios, no varían el importe en libros ni el costo de dichas propiedades, a efectos de medición o información a revelar.**"*

En razón al párrafo 59 de la NIC 40, no podrá utilizarse el valor razonable para realizar la transferencia de elemento de propiedad, planta y equipo a propiedades de inversión.

Ahora bien, si al momento de realizar la transferencia la entidad mide sus propiedades de inversión por el valor razonable, entonces deberá trasladar el bien de propiedad, planta y equipo a propiedad de inversión por su valor razonable, y tratar dicha incremento o reducción como una revaluación de propiedad, planta y equipo, antes de utilizar la medición a valor razonable de propiedad de inversión con cargo a resultados del periodo (ver párrafo 61 de la NIC 40). (...).

²²⁶ Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información: (...)

(c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

²²⁷ (b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener apreciación del capital.



Tratamiento ajustes en adopción NIF

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1025	(...) Consulta Pérdidas Netas Adopción por Primera Vez NIIF De acuerdo a la Circular Externa de la SFC 036¹ numerales 1.2 y 1.4 dispone el siguiente tratamiento para las diferencias netas positivas y negativas que surgen de la adopción por primera vez de las NIIF. <i>"Numeral 1.2: Las diferencias netas positivas que se generen en la aplicación por primera vez de las NIIF no podrán ser distribuidas para enjugar pérdidas, realizar procesos de capitalización, repartir utilidades y/o dividendos, o ser reconocidas como reservas; y sólo podrán disponer de las mismas cuando hayan realizado de manera efectiva con terceros, distintos de aquellos que sean partes relacionadas, según los principios de las NIIF o de las NIIF para Pymes.</i> <i>(...) Numeral 1.4: En caso de que la aplicación por primera vez de las NIIF genere diferencias netas negativas, las mismas deberán deducirse del patrimonio técnico"</i> Ahora bien, para el caso de las diferencias netas negativas ¿cómo podrían tratarse estas, aparte de deducirlas del patrimonio técnico? ¿Se podrían interpretar el mismo tratamiento descrito en el numeral 1? expuesto por la SFC?

RESPUESTA

(...) Cuando una entidad adopta las NIF por primera vez, se presenta un cambio de políticas contables, al pasar de políticas elaboradas bajo el Decreto 2649 de 1993 (PCGA anteriores) a política contables elaboradas bajo NIF, por lo cual el párrafo 11 de la NIIF 1 menciona lo siguiente:

"Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha conforme a sus PCGA anteriores.

Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio)" (la negrilla es nuestra).

De acuerdo con lo anterior los efectos de aplicar las nuevas políticas contables que se

reconocieron en los resultados acumulados de periodos anteriores (ganancias acumuladas), podrían presentar de forma separada a los resultados acumulados por otros conceptos, o de manera conjunta (neteados con los resultados acumulados de periodos anteriores con los resultados generados por la adopción de las NIIF).

Por lo que si un ente de control y vigilancia, para efectos legales establece un procedimiento específico, este deberá realizarse de conformidad con los criterios legales establecidos por dicha entidad.

En caso de que una entidad genere pérdidas en la adopción por primera vez de las NIF, deberá observar el procedimiento establecido por parte del ente de control y vigilancia, o de acuerdo con el artículo 456 del Código de Comercio el cual permite enjugar las pérdidas con las reservas destinadas a este fin, con la reserva legal, o con las utilidades de periodos posteriores (...)

¹ Notas del CTCP: el consultante se refiere a la Circular Externa 036 de 2014 que trata respecto del tratamiento de las diferencias netas positivas y/o negativas que se generen en la aplicación por primera vez de las NIIF y otras instrucciones.



Uso de un Catálogo de cuentas

CONCEPTO	PREGUNTA
2019 - 0562	(...) la consulta es si podemos utilizar desde Colombia el Plan Contable de ellos y eliminar nuestro Plan único de Cuentas; si es permitido en Colombia hacer este cambio desde la implementación de las NIIF. Entiendo por el concepto de orientación técnico 001, las NIIF, estas normas, como es de conocimiento general, se basan en principios, lo cual significa que establecen unos lineamientos o parámetros generales para reconocer, medir, presentar y revelar información financiera, pero no las reglas específicas para individualizar estos criterios. ¿Ahora si reemplazo el plan de cuentas nacional por España puedo tener conflictos jurídicos? A la fecha como entidad sin ánimo de lucro extranjera no nos vigila ninguna superintendencia”

RESPUESTA

(...) En relación con su pregunta, sea lo primero mencionar que los marcos de información financiera vigentes contienen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los informes financieros de propósito general, pero ellos no establecen requisitos relacionados con la forma de documentar el sistema de información contable en una entidad.

En el Documento de Orientación Técnica 1 (DOT1) - Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos, (...) ha establecido algunas orientaciones sobre el sistema documental contable.

No obstante, lo anterior, ello no significa que la entidad no deba elaborar y mantener un catálogo de cuentas que permita el registro de las transacciones en su sistema de información contable, el cual deberá ser elaborado considerando las características propias de cada entidad y los requerimientos contenidos en el marco de información financiera en el que haya sido clasificada la entidad.

En conclusión, en el caso de que la entidad deba elaborar estados financieros que son conformes con las normas de contabilidad y

de información financiera aplicables en Colombia, le recomendamos elaborar un catálogo de cuentas propio que le ayude a cumplir, entre otros, los objetivos de los estados financieros, los requerimientos de las normas de contabilidad y de información financiera²²⁸ (NCIF), y otros requerimientos de las autoridades de supervisión. Para ello, se deberán considerar entre otros asuntos:

- Las circunstancias específicas de cada entidad;
- Las diferentes necesidades de los usuarios de los estados financieros; y
- Los diferentes tipos de transacciones, eventos y sucesos que afectan el patrimonio o el activo neto de la entidad.

El uso de otros planes de cuentas podría ser de utilidad, pero también deberá tenerse en cuenta que los requerimientos de ellos podrían diferir de las necesidades específicas que buscan ser satisfechas al preparar y presentar un juego completo de estados financieros que cumplen los requerimientos de las normas locales. (...)

²²⁸ Ver Art. 3 de la Ley 1314 de 2009, el Decreto 2420 de 2015, y otras normas que lo modifican, adicionan o sustituyen.



Uso del trabajo del auditor interno

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0522	(...) el revisor fiscal tiene competencia para pedirme los informes para él hacer el informe anual como revisor fiscal a la Junta Directiva, tengo esta duda porque es la primera vez que el revisor fiscal me solicita todos mis informes

RESPUESTA

(...) Acerca de la pregunta planteada por la consultante, el revisor fiscal puede hacer uso de los informes del auditor interno, basado en los lineamientos de la NIA 610 - UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS, compilada en el Anexo 4 del D.U.R. 2420 de 2015, y que sobre el particular manifiesta:

"La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría"

1. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. (...)

En consecuencia, esta NIA define las condiciones necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos.

También define el trabajo necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo de la función de auditoría interna, o los auditores internos al prestar la ayuda directa, son adecuados para los fines de la auditoría.

Los requerimientos tienen como finalidad proporcionar un marco para los juicios del auditor externo en relación con la utilización del trabajo de los auditores internos con el fin de prevenir la excesiva o indebida utilización de dicho trabajo.

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna:

1. El auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna

puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente:

(a) el grado en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref: Apartados A5-A9)

(b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref: Apartados A5-A9)

(c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref: Apartados A10-A11)

2. El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:

(a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

(b) la función carece de suficiente competencia; o

(c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref: Apartados A12-A14)"



(...) Por tanto, el Revisor Fiscal puede en cualquier momento efectuar la evaluación de la función de auditoría y determinar el alcance como apoyo al trabajo y ejercicio de la Revisoría Fiscal, teniendo en cuenta que el trabajo de la Auditoría Interna no reemplaza los procedimientos que de forma directa

debe efectuar la Revisoría Fiscal, así mismo, no disminuye su responsabilidad y no se puede ser incluida y referida en el dictamen como un trabajo independiente, por el contrario hace parte integral de los procedimientos desarrollados y para ello debe ejercer una supervisión adecuada.(...)



Uso de reserva de asignación permanente en ESAL

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1198	<i>(...) ¿Cómo se contabiliza la baja de la reserva por asignación permanente, luego de que se ejecuta el proyecto para la cual fue creada?</i>

RESPUESTA

(...) Con respecto a la inquietud del petionario, y considerando la pregunta puntual de cómo se contabiliza la baja de la reserva por asignación permanente, en nuestra opinión (...) luego de la utilización de la reserva para el fin establecido, lo que resta es reintegrar la misma al componente patrimonial de excedentes acumulados, de la siguiente manera:

Al momento en que se constituye la reserva de asignación permanente, el asiento contable es:

Concepto	Débito	Crédito
Patrimonio (activos netos)- Excedentes del ejercicio o de ejercicios anteriores	XXX	
Patrimonio (activos netos) – Reservas por asignaciones permanentes sobre resultados voluntarias para "X" proyecto		XXX

(...) el asiento de reversión de la reserva de asignación permanente será el siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
Patrimonio (activos netos)- Excedentes del ejercicio o de ejercicios anteriores		XXX
Patrimonio (activos netos) – Reservas por asignaciones permanentes sobre resultados voluntarias para "X" proyecto	XXX	

(...).



Valor residual de un activo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0608	(...) si la entidad desde que tiene el control del activo no planea disponer o enajenar el mismo en el futuro, ¿esa podría ser una razón estipulada en las políticas contables para omitir el cálculo del valor residual del activo?"

RESPUESTA

(...) La vida útil de un activo se define como el período durante el cual la entidad espera utilizar el activo, o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad (Ver párrafos 50, 51 y 55 a 59 de la NIC 16).

Al respecto el párrafo 57 indica lo siguiente:

"57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad.

La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos.

Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares."

De acuerdo con lo anterior, la vida útil del activo puede ser igual a su vida económica, y en este caso el valor residual sería nulo; no obstante, se deberá tener en cuenta los lineamientos que sobre estimaciones de vida útil, método de depreciación, y valor residual

de los marcos técnicos, además de las estimaciones realizadas por la entidad conforme a ellos.

En todo caso, se tendrá en cuenta que tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 1, dichas estimaciones deberán ser revisadas anualmente, y tratándose de una entidad clasificada en el Grupo 2, la revisión deberá realizarse cuando existan cambios significativos.

Por último, es importante manifestarle al consultante que la modificación de las estimaciones del valor residual del activo, no debe tratarse como un cambio en una política contable de la entidad, sino como un cambio en una estimación contable, la cual puede modificarse cuando sea necesario de acuerdo con información objetiva que esté disponible para la entidad en la fecha de cierre y que generen cambios en las estimaciones iniciales del valor residual; por ello, establecer un porcentaje o un mismo importe de valor residual, para todos los elementos de las propiedades, planta y equipo, estaría en contravía de los requerimientos técnicos, puesto que este valor podría modificarse en el futuro, o diferir, entre diferentes clases de activos. (...)



Valorización de elementos de propiedad planta y equipo

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1226	<i>(...) una compañía realizó una valoración de activos en el 2017, pero no sé registro en su momento, la idea es registrarlo en diciembre 2019, sin embargo, la política de PPE dice que la medición es al costo, la pregunta es si esto se puede hacer y en tal caso ¿cómo se maneja la depreciación?"</i>

RESPUESTA

(...) una entidad clasificada en el grupo 1 o 2, (...), reconoce inicialmente elementos de propiedad, planta y equipo debe seleccionar su política contable de medición posterior con fundamento en las siguientes opciones:

- Modelo del costo. Al costo, menos depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada²²⁹, o
- Modelo de la revaluación. Al importe revaluado, menos depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada²³⁰.

Por ello, si la política contable definida por la administración de la entidad corresponde con la del modelo del costo, en el futuro no serían reconocidas las revaluaciones que se generen sobre el activo; también se tendrá en cuenta que al aplicar el método del costo, se debe revisar la existencia de indicadores de deterioro, y en caso de existir deberá revisarse que el importe en libros del activo (costo menos depreciaciones) no exceda su importe recuperable, y para ello podría ser necesario realizar la medición al valor razonable menos los costos de vender el activo o el valor de uso del activo tal como es requerido por la norma (NIC 36 (...) o Sección 27 de la NIIF para las PYMES (...)).

Una entidad que aplique el modelo del costo también podría efectuar revaluaciones de sus

activos para revelar en las notas a los estados financieros, pero no reconocerá en los estados financieros dicha revaluación, dado que ello implicaría un cambio de política contable, con las implicaciones que ello conlleva.

En caso de que la entidad decida cambiar su política contable para una clase de elementos de propiedad, planta y equipo al pasar por primera vez del modelo del costo al modelo de la revaluación, debe tratar este hecho de forma prospectiva²³¹ como si se tratase de una revaluación, en lugar de tratarlo como una aplicación retroactiva.

Respecto de la aplicación del modelo de la revaluación incitamos al consultante a observar el Documento de Orientación Técnica No 6 (...), que puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-tecnicas/1472852022-9340>

En el documento podrá consultar (...):

- E5.5. Modelo de revaluación. Incrementos de valor,
- E5.6. Modelo de revaluación. Ajuste del gasto por depreciación y transferencia del superávit de revaluación, y
- E5.7. Modelo de revaluación. Pérdidas de valor (...).

²²⁹ Ver anexo 2 DUR 2420 de 2015 párrafo 17.15A, o (...) párrafo 30 de NIC 16.

²³⁰ Ver anexo 2 DUR 2420 de 2015 párrafo 17.15B, o (...) párrafo 31 de NIC 16.

²³¹ Ver anexo 2 DUR 2420 de 2015 párrafo 10.10A, o (...) párrafo 17 de NIC 8.



Valoración de intangibles

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0379	(...) Una sociedad del Grupo 2 compra una marca en el año 2015 por un valor de \$30.000.000. En el año 2017 contrató un perito para que practique un avalúo comercial de dicha marca, el resultado del avalúo arroja que para la fecha el valor de la marca en el mercado es de \$3.000.000.000. Al ser la sociedad del grupo 2. ¿es viable que la sociedad utilice como medición posterior el "costo revaluado" para registrar en su contabilidad el valor de la marca de acuerdo con el avalúo técnico? ¿En caso de querer vender la marca, cuál sería el costo fiscal de la marca para tener en cuenta la liquidación de la ganancia ocasional?

RESPUESTA

(...) En primer lugar debemos anotar que las valoraciones de activos intangibles pueden ser realizadas por una entidad para cumplir objetivos distintos de los requeridos para propósitos de los informes financieros de propósito general; al respecto la IVS 101 - Alcance del Trabajo establece lo siguiente:

"10.1. El alcance del trabajo (a veces denominado términos del acuerdo o compromiso) describe los términos fundamentales de un compromiso de valoración, tales como: el (los) activo (s) o bienes que son objeto de la valoración, el propósito de la valoración y las responsabilidades de las partes involucradas en la valoración."

Para el caso específico de una entidad del Grupo 2, y para propósitos de presentación de los informes financieros de propósito general, la aplicación del modelo de revaluación para la medición posterior de un activo intangible no es una opción aplicable para las entidades clasificadas en este Grupo.

Por lo anterior, aun cuando una entidad del Grupo 2 podría tener interés en determinar el valor razonable de sus activos intangibles para propósitos diferentes de los estados financieros, las valoraciones realizadas no podrían incorporarse en el cuerpo de los estados financieros.

Esto no significa que las valoraciones obtenidas no puedan ser objeto de revelación en una nota a los estados financieros, si el responsable de los estados financieros

concluye que esta información es útil para los usuarios.

Respecto de la disposición del activo, cuando se cumplan los requerimientos para la baja en cuenta, y la entidad no conserve el control y haya transferido todos los riesgos y beneficios del activo, para efectos contables, la diferencia entre el valor en libros del activo, y el valor razonable de las contraprestaciones recibidas, será reconocido como un ingreso en el estado de resultados.

En conclusión, una entidad del Grupo 2 debe medir sus activos intangibles por el modelo del costo, esto es el costo menos la amortización acumulada y la pérdida por deterioro de valor acumulada, tal como se dispone en el párrafo 18.18 de la norma NIIF para las Pymes.

No obstante, lo anterior, la entidad podría optar por revelar en notas a los estados financieros las estimaciones de valor razonable, así como las técnicas y jerarquía utilizada para determinar el valor razonable del activo intangible, cuando se considere que esta información es útil para las decisiones que toman los usuarios de los estados financieros. (...)

Variación cánones de arrendamiento

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0625	(...) Agradecemos nos den su concepto respecto a la medición posterior que se debe dar para el reconocimiento contable del activo y pasivo por derecho de uso cuando se presentan cambios en los cánones de arrendamiento, los cuales normalmente tienen un incremento anual equivalente al porcentaje de inflación. Una vez cambie el canon se deben de realizar los nuevos cálculos del valor presente de éstos y encontramos dos posibles escenarios para su registro: 1. Ajustar el pasivo por derecho de uso comparando el nuevo valor presente de los cánones con el valor en libros, la diferencia resultante se suma como mayor valor al pasivo por derecho de uso y ese mismo valor se tiene su contrapartida en el activo por derecho de uso, generando una nueva base de amortización o depreciación a partir de este periodo. 2. Ajustar tanto el pasivo como el activo por derecho de uso de manera que los dos reflejen el nuevo valor presente producto de los cánones con el incremento, esto requeriría el registro de una recuperación de la depreciación del activo por derecho de uso, dado a que este se amortiza de forma lineal y en los primeros meses su amortización es mayor que la amortización a capital del pasivo."

RESPUESTA

(...) Respecto de su consulta, las directrices para la contabilización de variaciones en el canon de arrendamiento son las contenidas en el marco técnico aplicado por la entidad; tratándose de una entidad que aplica el marco técnico del Grupo 2, ver la sección 20 de la NIIF para las Pymes, y de una entidad del Grupo 1, ver la NIIF 16, la cual es de obligatoria aplicación a partir del 1 de enero de 2019.

Los párrafos 11.15 y siguientes de la NIIF para las Pymes (Costo amortizado y método de interés efectivo) establecen directrices para la reestimación periódica de los flujos de efectivo (ver párrafos 11.19 a 11.20) y para la contabilización de los arrendamientos financieros (ver párrafos 20.9 y siguientes).

Tratándose de una entidad del Grupo 1, la NIIF 16 en el párrafo 27 literal (b) y 28, establece directrices sobre el tema al establecer que los pagos por arrendamiento variables que incluyen un reajuste del índice de precios al consumidor, deben tenerse en cuenta para la medición del activo por derecho de uso y el correspondiente pasivo por arrendamiento.

Al respecto le recomendamos revisar los párrafos FC164, FC168, FC169, FC163 (b) y FC162 (c) de la parte C de la NIIF 16 Fundamentos de conclusiones; en los ejemplos ilustrativos (parte B de la norma) los ejemplos 14 A y 14 B también se refieren al tema expuesto en su consulta.

El párrafo 38 de la NIIF 16 menciona que las variaciones posteriores por arrendamientos variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento (ajuste del IPC diferente al inicialmente proyectado) se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que deba realizarse una nueva evaluación del pasivo por arrendamiento según los párrafos 39 al 43 de la NIIF 16. Sin embargo, si los únicos cambios corresponden a la variación del IPC inicialmente proyectado, esto no será una razón para la remediación del pasivo por arrendamiento.



En caso de no haber realizado la medición inicial del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento contemplando las futuras variaciones en el IPC, la entidad

deberá considerar la materialidad de la cifra, y en caso de resultar siendo material estaría frente a un error contable que deberá ser corregido como lo menciona la NIC 8. (...)

Venta del derecho de un recurso natural

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0378	(..) solicitar a ustedes, su orientación relacionada con el reconocimiento del ingreso generado en la venta de un activo fijo de valor comercial indeterminado, de acuerdo con las siguientes particularidades: Un ente económico es propietario del derecho de explotación de un recurso natural, otorgado por una autoridad gubernamental. Ante la imposibilidad de desarrollar la actividad de explotación del recurso, por parte del ente económico, éste cede a un tercero, a título oneroso y con la aprobación de la autoridad gubernamental, el derecho de explotación. (...) Dada la dificultad para estimar el valor de la transacción, en el contrato de venta o cesión se pactaron unos pagos periódicos durante un lapso de tiempo determinado, indexados a la productividad de la explotación del recurso natural en cada periodo, sin que estos pagos constituyan el pago de una regalía o de un arrendamiento, puesto que la sustancia del contrato es la transferencia del dominio del derecho es decir una venta y más bien serían, los pagos, para el comprador, abonos a la compra del derecho y para el vendedor abonos a la venta del derecho. Mi solicitud se centra en la posibilidad técnica, contable, de poder establecer, de manera prudente y sin incurrir en una sobreestimación del ingreso, un precio de venta basado en un estimado de las reservas posibles o probables, el cual sería ajustado de acuerdo con el comportamiento de la productividad en la explotación del recurso; de esta forma el precio de venta quedaría conformado al final del periodo pactado contractualmente o en cualquiera de los tramos si el recurso se agotara de manera anticipada, constituyéndose en el precio final de venta el acumulado de los abonos al momento de la suspensión de la productividad por agotamiento. (..)

RESPUESTA

(...) Para dar respuesta a su consulta se deben precisar las preguntas de orden técnico y aclarar si de lo que se trata es de la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo o de un derecho de explotación sobre un recurso.

Si el marco de información financiera aplicado corresponde al establecido para las entidades del Grupo 1 (Ver anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, y sus modificatorios), le recomendamos revisar lo establecido sobre los criterios de reconocimiento y baja en cuenta de los elementos de propiedades, planta y equipo y/o activos intangibles, los cuales le ayudarán a establecer la forma en que debe ser contabilizada la transacción de venta descrita en su consulta.

En principio, de acuerdo con la información suministrada, la imposibilidad de obtener una medición fiable del precio de venta y la existencia de un precio indeterminado impedirían que el derecho cumpliera los requisitos de baja en cuenta, como consecuencia de la no transferencia del control y de que la entidad propietaria del derecho conservaría riesgos significativos frente a los beneficios económicos generados por el derecho.

Por ello, nuestra recomendación es que los pagos recibidos como abono por la venta del activo, sean tratados como recursos recaudados a favor de terceros o anticipos para la compra, los cuales se aplicarán al precio de venta, cuando se cumplan los requisitos de baja en cuenta.



Con fundamento en los hechos y circunstancias que sean conocidos por la administración, y los juicios que esta deba realizar con respecto a los estados financieros, también podría ser posible reconocer los pagos recibidos como ingresos por arrendamientos, conforme a lo establecido para las entidades clasificadas en el Grupo 1 (ver NIIF 16 Arrendamientos)

También es importante que se establezca el importe pagado por el derecho de explotación del recurso, y la forma en que este fue reconocido en los estados financieros de la entidad que es actualmente propietaria del derecho.

En muchos casos, los contratos suscritos con el estado están sujetos a restricciones y condiciones, situaciones que impedirían el reconocimiento del derecho como un ingreso en los estados financieros. (Ver NICSP 23 Contabilización de transacciones sin contraprestación).

Por ello, si el derecho fue transferido a título gratuito por parte de la entidad del estado, se deberán revisar las restricciones y condiciones impuestas para la venta del derecho a un tercero, y cumplir las normas

legales y reglamentarias que resulten pertinentes.

Según lo informado en la consulta, la transacción descrita contiene pagos contingentes, por ello en esencia más que una venta del intangible por el derecho de explorar y explotar un recurso se trata de un contrato pendiente de ejecución (ver párrafos 4.56 a 4.58 del nuevo marco conceptual de las NIIF) donde se establecen pagos variables que dependen de un hecho futuro que es incierto, en este caso asociados al éxito de la exploración del recurso natural.

En conclusión, no se cumplen los requisitos de baja, por cuanto no se ha transferido el control y se conservan riesgos y ventajas asociadas con la propiedad del activo. No obstante, dependiendo de los hechos y circunstancias y de lo establecido en el contrato, cuya valoración es responsabilidad de la administración, esta transacción también podría asimilarse a un tipo de operación conjunta, que debe ser contabilizada según lo establecido en la NIIF 11, o un tipo de contrato de contraprestación variable, que se contabiliza según los requerimientos de la NIIF 15 (Ver párrafos 50 y siguientes). (...)

Venta títulos valores

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0556	(...)cuál es el tratamiento contable que debe darle una compañía que pertenece al Grupo 2 de las NIIF en Colombia, a la siguiente operación: En el segundo mes de un año determinado, (...), realiza la venta de un activo (título valor) a otra compañía del grupo 2, y el valor acordado aún no está determinado. En el contrato de compraventa se estableció que el valor de la operación está sujeto a la valoración que realice un perito experto en la materia, el cual será seleccionado de común acuerdo entre las partes. Luego, (...) el perito seleccionado da el valor del activo en mención. Las preguntas son las siguientes: ¿En qué momento se debe reconocer la operación de venta del activo en la contabilidad del vendedor? ¿En caso de ser en el momento de la firma del contrato, qué valor se le debe asignar a la operación? ¿En caso de que la entrega del valor por parte del perito no se haga en el mismo año de la firma del contrato que obligaciones de revelaciones debe cumplir el vendedor?

RESPUESTA

(...) En qué momento se debe reconocer la operación de venta del activo (baja en cuentas) en la contabilidad del vendedor

Teniendo en cuenta que el consultante especifica que ha realizado la venta de un título valor, y que desea saber cuándo se cumplen los requisitos para reconocer la venta del mismo y proceder a su baja en cuentas, la respuesta se realizará teniendo en consideración la sección 11 de instrumentos financieros y la relacionada con las inversiones en negocios conjuntos, inversiones en asociadas e inversiones en subsidiarias (secciones 15,14 y 9 respectivamente).

La baja en cuenta de los activos financieros se realiza teniendo en cuenta lo siguiente:

Baja en cuenta por venta de títulos valores dentro del alcance de la sección 11 de la NIIF para las PYMES

- Cuando la entidad transfiera sustancialmente al tercero todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero (párrafo 11.33 literal b, de la NIIF para las PYMES);

- Cuando 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—en este caso, la entidad: (i) dará de baja en cuentas el activo; y (ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia (párrafo 11.33 literal c, de la NIIF para las PYMES).

Baja en cuenta por venta de títulos valores que corresponden a inversiones en subsidiarias

- Se dará de baja la inversión en las subsidiarias, en la fecha cuando se deje de controlar (se pierda el control) a la subsidiaria (párrafo 9.18, de la NIIF para las PYMES)



Baja en cuenta por venta de títulos valores que corresponden a inversiones en negocios conjuntos y asociadas

- Se dará de baja la inversión en las subsidiarias, en la fecha cuando se pierde la influencia significativa o control conjunto, según corresponda (párrafo 14.8 literal i; y 15.13 de la NIIF para las PYMES)

En ese orden de ideas, se deberán observar los términos contractuales, donde se especifica cuando se transfiere sustancialmente al tercero todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, lo cual puede ocurrir al momento de la firma del contrato, al momento del pago o en una fecha diferente.

Si la baja en cuentas debe reconocerse al momento de la firma del contrato, ¿qué valor se le debe asignar a la operación?

En caso de que la entrega del valor por parte del perito no se haga en el mismo año de la firma del contrato, ¿qué obligaciones de revelaciones debe cumplir el vendedor?

Si al momento de la firma del contrato se han transferido todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, se procederá a dar de baja el activo y se reconocerá una ganancia por el valor razonable de la operación (valor recibido) menos los costos de la transacción y menos el importe en libros del activo que se ha dado de baja.

Si el valor de la transacción se encuentra sujeto a la valoración realizada por parte de un perito, dicha transacción deberá medirse teniendo en cuenta la sección de hechos ocurridos con posterioridad al periodo sobre el que se informa, según el cual:

- Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación (párrafo 32.2 de la NIIF para las PYMES);
- El precio de la transacción por la venta del título valor puede ser resuelto después de diciembre 31, pero antes de la fecha de autorización de los estados financieros, lo que lo haría un hecho ocurrido con posterioridad al periodo sobre el que se informa que implica ajuste, debido que proporciona información acerca de condiciones que existían al final del periodo, como es el caso del contrato de venta de los títulos valores.

Si por alguna razón, el valor de la transacción no se ha concretado y se han trasladado todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, deberá analizarse si la operación es material, en caso de ser material y su valor no pueda estimarse con fiabilidad, la información financiera ni podría emitirse so pena de contener errores materiales (incorrecciones materiales) que harían que la información financiera no fuese fiable ni relevante (...).

Vigencia de las modificaciones de la NIC 19 y la CINIF 23

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1033	"¿Las modificaciones que se plantearon para la NIC 19 y la CINIF 23, entraron en vigencia para Colombia a partir del 1 de enero de 2019?"

RESPUESTA

(...) Con respecto a la pregunta del peticionario, el CTCP en el Documento de sustentación de la propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de las enmiendas emitidas por el IASB durante el año 2019, expedido el 2 de septiembre del año en curso, manifestó lo siguiente:

(...) El artículo 14 de la Ley 1314 de 2009 establece que las normas "*expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente*", por lo que las normas que se emitirán mediante Decreto en el año 2019, entrarían en vigencia el primero de enero del año 2021. Resaltado propio

Respecto de lo anterior, el CTCP ha sugerido que las siguientes normas entren en vigencia en una fecha diferente, de acuerdo con lo siguiente:

- Modificaciones a la NIC 19, enero 1 de 2020, permitiendo su aplicación anticipada.
- CINIIF 23, enero 1 de 2020, permitiendo su aplicación anticipada.

Las razones para solicitar una aplicación antes de enero 1 del año 2021 se basan en lo siguiente:

- Modificaciones a la NIC 19, Se solicita su aplicación antes de enero 1 de 2021 permitiendo su aplicación anticipada, debido que el tema central de la modificación radica en entidades que tengan planes de beneficios post-empleo (pensionados a cargo de la entidad) y su aplicación es prospectiva, por lo que no se espera un grado de dificultad considerable en su aplicación.
- CINIIF 23, Se solicita su aplicación antes de enero 1 de 2021 permitiendo su aplicación anticipada, debido que a nivel internacional inició su aplicación a partir de enero 1 de 2019, y no permitir su aplicación anticipada podría generar costos en los usuarios de información financiera que emitan información financiera para ser presentada a entidades del exterior. No obstante, dicha interpretación puede tener un grado de complejidad debido que trata las posiciones tributarias inciertas de las entidades, y la forma como deben medirse.

En conclusión, las modificaciones de la NIC 19 y la CINIIF 23, por tratarse de enmiendas y no una nueva norma, según las recomendaciones emitidas por el CTCP, se espera que sean aplicables a partir del 1 de enero de 2020, permitiéndose su aplicación anticipada, pero para que ello sea aplicable se requiere que las autoridades de regulación emitan el decreto correspondiente (...)

Vigencia – NIIF 16

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-1181	<i>(...) Buenas tardes, he revisado un boletín emitido por Deloitte donde informan que el FASB ha aplazado la entrada en vigencia de la NIIF-16. ¿Esto aplica para Colombia?"</i>

RESPUESTA

(...) Es preciso aclarar que el (FASB) “*Financial Accounting Standards Board*” es, el organismo privado emisor de las normas y principios contables americanos (US GAAP).

En Colombia la NIIF 16, emitida por parte de (IASB) International Accounting Standards

Board, fue incorporada en los nuevos marcos técnicos normativos a través del Decreto 2483 de 2018 y está vigente en Colombia a partir del 1° de enero de 2019 (...).

Vínculo contractual del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0279	(...) En el ejercicio mi profesión como revisora fiscal de una entidad sin ánimo de lucro por varios años, parece que se presentó un presunto fraude en proceso de investigación, el cual no evidenció (...). El tema es que el Consejo designó nueva revisoría el 4 de diciembre de 2018, la cual fue inscrita en Cámara de Comercio el 4 de marzo 2019, lo cual evidenció con ocasión de la declaración de retención de ICA del primer bimestre de 2019, que fue presentada con la firma por parte de ellas. Para noviembre 2018 se había pactado (...) el empalme respectivo, el cual fue tramitado por las revisoras entrantes con un listado de requerimientos para el acta de entrega, el cual incluye los estados financieros del 2018. (...) considerando que desde el 4 de marzo ya no figuro en cámara de comercio como revisora fiscal de la entidad, que a hoy 15 de marzo no me fueron entregados los estados financieros para revisión, a pesar de que se contrató el dictamen sobre los estados financieros del 2018, ¿no estoy obligada a seguir revisando ni a emitir dictamen, así sean presentados después; esta situación no se puede calificar como falta de ética profesional?"

RESPUESTA

(...) el Contador Público tiene una serie de responsabilidades civiles, penales, administrativas, disciplinarias y sociales, que se derivan de su ejercicio profesional, y que en caso de incumplimiento son objeto de las sanciones previstas en las normas legales (ver concepto del CTCP No. 2018-0852).

(...) En conclusión, cuando un contador renuncia a su encargo se tendrán en cuenta las disposiciones legales y reglamentarias que sean aplicables, así como las normas profesionales que resulten pertinentes.

Para el caso expuesto en su consulta, si los responsables de certificar los estados financieros no suministran la información necesaria para emitir el dictamen, se aplicará lo establecido en las normas de auditoría y/o aseguramiento; en este caso el revisor fiscal, con fundamento en el trabajo realizado con base en las normas de auditoría que sean pertinentes, podría considerar la emisión de un dictamen con abstención de opinión, que este conforme con los marcos legales y reglamentarios (...)

Vinculación del Revisor Fiscal

CONCEPTO	PREGUNTA
2019-0428	(...) En este momento se cuenta con una empresa externa para hacer las labores de revisoría fiscal, uno de los socios de esa empresa figura como revisor fiscal principal de nuestra compañía, pero es amigo desde hace 20 años de nuestra gerente de contabilidad, es decir, para mí se incurre en uno de los principios de ética del contador y es no tener una relación tan estrecha para mantener cierta postura a la hora de los informes. Por otro lado, esa compañía designó a una revisora fiscal suplente que es quien firma, revisa y además en nombre de la Compañía (...), pero ella es parte de otra entidad diferente a la mencionada y eso se evidencia en las planillas de seguridad social enviadas mensualmente, la revisora fiscal suplente se encuentra en la nómina de una firma diferente (...) con quien inicialmente se firmó el contrato para la revisoría fiscal. Por este motivo quisiera a criterio de ustedes si esto se puede hacer, si es conveniente seguir con esta firma, y de paso resolver esta duda que nos ha surgido."

RESPUESTA

(...) Una inhabilidad corresponde con:

"(...) aquellas circunstancias creadas por la Constitución o la ley que impiden o imposibilitan que una persona sea elegida, o designada para un cargo público y, en ciertos casos, impiden que la persona que ya viene vinculada al servicio público continúe en él; y tienen como objetivo primordial lograr la

moralización, idoneidad, probidad, imparcialidad y eficacia de quienes van a ingresar o ya están desempeñando empleos públicos.... (...)¹"

Respecto de la amistad con un funcionario de la entidad (en este caso el contador de la entidad), encontramos lo siguiente:

Inhabilidad por tener vínculos económicos o de amistad	No podrá ser revisor fiscal si tiene, con alguna de las partes, 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 50 de la Ley 43 de 1990).

Sin embargo, la legislación habla de "amistad íntima" y no de una simple amistad, de tal modo que la inhabilidad existe únicamente cuando la existencia de dicha amistad "pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones".

Respecto de la amistad existente entre el revisor fiscal y la (el) gerente de contabilidad, el anexo 4° del Decreto 2420 de 2015 en el Código de Ética para profesionales de la contabilidad, manifiesta lo siguiente:

Situación	Amenaza	Salvaguarda
Cuando un miembro del equipo de auditoría mantiene una relación estrecha con una persona (...), pero es un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una	Amenaza en relación con la independencia. La significatividad de las amenazas depende de factores tales como:	Se evaluará la significatividad de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas



Situación	Amenaza	Salvaguarda
influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión (290.130).	• La naturaleza de la relación existente entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría. • El puesto que dicha persona desempeña en la plantilla del cliente, y • El papel del profesional en el equipo de auditoría (290.130).	son: • Retirar al profesional del equipo de auditoría, o • Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de la persona con la que mantiene una relación estrecha (290.130)

En conclusión, la existencia de una simple amistad no genera inhabilidad o una amenaza contra la independencia para el revisor fiscal, debido que la legislación habla de "amistad íntima" o "relación estrecha" y no solamente de una amistad con un empleado de la entidad.

Respecto de la actuación del revisor fiscal suplente, en vez del revisor fiscal principal, este solamente podrá actuar en caso de falta temporal o definitiva del nombrado, tal como lo expresa el artículo 215 del Código de Comercio:

"Art. 215. Requisitos y restricciones para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. El revisor fiscal deberá ser contador público. (...).

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." (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, si no se ha producido la falta temporal o permanente del revisor fiscal principal, se consideraría una irregularidad lo indicado en su consulta, en el sentido de que es el Revisor Fiscal suplente quien suscribe los documentos que son requeridos en el encargo de revisoría fiscal.

Por ello, le recomendamos revisar el tema y hacer los ajustes que se consideren pertinentes para que el revisor fiscal cumpla en sus actuaciones las disposiciones legales y reglamentarias.

Respecto de considerar la continuidad o no de la sociedad de contadores públicos, le manifestamos que lo anterior debe corresponder a una decisión de la asamblea de accionistas, junta de socios u órgano equivalente, y no es competencia del CTCP realizar dichas recomendaciones. (...)

Participantes en la elaboración de la compilación

Consejero ponente de la compilación

Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2024

Jimmy Jay Bolaño Tarrá – Consejero presidente

Jairo Enrique Cervera Rodríguez – Consejero

Sandra Consuelo Muñoz Moreno – Consejera

Miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en 2019

Wilmar Franco Franco – Consejero presidente

Luis Henry Moya Moreno – Consejero

Leonardo Varón García – Consejero

Gabriel Gaitán León – Consejero

Revisión para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Leonardo Varón García

Contador Público

Contadores Públicos que participaron en el documento de compilación

El desarrollo del documento contó con la participación activa de contadores públicos de distintas ciudades del país, como Bogotá, Bucaramanga, Cajicá, Ibagué, Neiva, San José de Cúcuta, Tunja y Villavicencio. Este trabajo fue realizado a través de un grupo de estudio en colaboración con el Colegio de Contadores Públicos de Colombia. Además, estudiantes de la Universidad de Cundinamarca, bajo la coordinación del docente Hernán Alejandro Alonso, colaboraron en la consolidación y generación de un documento único compilado.

Alba Beltrán

Alfonso Romero

Angela Mireya Sánchez Beltrán

Blanca Inés Sierra

Camilo Lozano

Diana Rocío Chocontá Rodríguez

Edilsa Neira

Elvia María Celis Conde

Fabian Andrés Barón Sierra

Henry Garavito Arias

Jaime Gil

Jairo González Guevara

Julie Paola Noguera Chaparro

Leonardo Varón García

Luis Ángel Roldan

Luz Dary Rondón Lizarazo

María Helena González Rojas

Marisol Agudelo Castrillón

Miguel Ángel Díaz Martínez

Miguel Salcedo Fernández

Nelly Suarez Suarez

Albeiro Báez

Ana Elvira Boyacá Rodríguez

Arnulfo Barragán Alarcón

Boris René Cárdenas Torres

Claudia Margoth Vargas Cabezas

Eddy Luz Dueñas

Elizabeth Rincón

Ezequiel Teherán

Gloria Mercedes Chica Valencia

Hernán Alejandro Alonso

Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Jaqueline Jaramillo Cuevas

Karla Paola Ramírez

Lilian Stella Miranda Ramírez

Luis E. Cantor

Luz Helena Moreno

María Luz Mila Lamuz Galvis

Mauricio Orlando Paredes Becerra

Miguel Ángel Triana Rojas

Nataly Jennifer Arias Zambrano

Nely Umbarila Corredor



Octavio Castaño
Olga Mireya Villalba Díaz
Patricia Escarraga
Stella Suarez Espitia
Yuli Paola Rojas

Olga Lucia Castiblanco Gómez
Omar Alberto Benítez Aníbal
Sandra Milena Cruz Murcia
Yanireth Acosta

Por la Universidad de Cundinamarca participaron en la Compilación:

Adriana Mendieta Moreno
Camila Andrea León Vargas
Jhonatan Quiroga Tapiero
Juan Sebastián Castro Rodríguez
Lisbeth Johana Gamarra Vargas
Yuliana Andrea Hernández Carvajal

Angie Daniela Vanegas Martínez
Duban Felipe Martínez Vega
Juan David Linares Martínez
Laura Valentina Lara Obando
Santiago Arboleda Fonseca

Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Aprobado mediante acta No. 65 del 16 de diciembre de 2024.