

BOLETÍN INFORMATIVO CONTABLE DE ORIENTACION Y APLICACIÓN DE LOS NUEVOS MARCOS DE REFERENCIA CONTABLE Y DE ASEGURAMIENTO

FECHA DE ACTUALIZACIÓN: 8 de Marzo de 2016

Señores

ADMINISTRADORES, REVISORES FISCALES Y PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA DE LAS SOCIEDADES COMERCIALES, SUCURSALES DE SOCIEDAD EXTRANJERA Y EMPRESAS UNIPERSONALES SOMETIDAS A INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y CONTROL DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES.

TEMA: Orientación relacionada con la aplicación de los nuevos marcos de referencia contable y de aseguramiento.

OBJETIVO

El presente documento pretende servir de orientación a los responsables de preparar y presentar la información financiera en las sociedades comerciales, empresas unipersonales y sucursales extranjeras (en adelante conjuntamente denominadas “entidades empresariales”) sometidas a inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Sociedades. Esta orientación se cumple dentro del marco de una supervisión constructiva, con miras a facilitar la aplicación de los marcos de referencia contable y de aseguramiento vigentes, respecto de algunos aspectos técnico contables, con fundamento en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009¹.

Este documento se emite, especialmente, con base en las normas contables, de información financiera y de aseguramiento vigentes y los conceptos y orientaciones técnicas emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (En adelante CTCP).

¹ “ **Art. 10 de la Ley 1314 Autoridades de supervisión.** Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.
2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen”.

CAPITULO I ASPECTOS GENERALES A TENER EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LOS NUEVOS MARCOS NORMATIVOS.....	3
1 Situación actual de los preparadores de información financiera en el proceso de convergencia.....	3
A. Grupo 1: Período de reporte.	3
(i) Reportes a la Superintendencia de Sociedades para fines de supervisión	3
(ii) Presentación de información comparada	3
B. Grupo 1 Voluntario y Grupo 2: Periodo de aplicación	4
C. Grupo 3: Periodo de reporte	5
D. Cumplimiento en la aplicación de las normas.....	5
2. Responsabilidad de los administradores en la aplicación de los nuevos marcos normativos	6
3. Responsabilidad de los revisores fiscales.....	6
CAPITULO II ASPECTOS TÉCNICO CONTABLES A TENER EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LOS NUEVOS MARCOS NORMATIVOS.....	7
1. Ganancias Acumuladas	7
A. Ajustes por efectos de la aplicación por primera vez del nuevo marco de principios, al final del período de transición.....	8
(i) Ajuste por eliminación de cargos diferidos.....	10
(ii) Ajuste de propiedad planta y equipo al valor razonable o al valor revaluado como costo atribuido	12
(iii) Ajuste por la revalorización del patrimonio	20
B. Ajustes por cambio de políticas y/o corrección de errores	20
C. Ajuste por la transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas a medida en que se usa el activo	23
D. Ajuste por diferencia en la utilidad resultante bajo principios locales y bajo NIIF al finalizar el periodo de transición.....	25
2. Reconocimiento de pérdidas o ganancias derivadas de activos medidos al valor razonable o al modelo de Valor Razonable	28
3. Causal de disolución derivada de los ajustes por la aplicación por primera vez de las NIIF	28

CAPITULO I ASPECTOS GENERALES A TENER EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LOS NUEVOS MARCOS NORMATIVOS

1 Situación actual de los preparadores de información financiera en el proceso de convergencia.

Para efectos de este boletín, resulta conveniente recordar la situación actual del preparador en el proceso de convergencia, de acuerdo a los cronogramas definidos en los Decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009.

A. Grupo 1: Período de reporte.

Las entidades empresariales deben reportar durante el año 2016, los primeros estados financieros con corte a 31/12/2015, preparados con observancia del nuevo marco de principios, debidamente certificados y dictaminados.² La información así preparada tendrá plenos efectos legales y de supervisión. Es decir, la información que se presente a terceros y las decisiones que se adopten al interior de las entidades empresariales tendrá como fundamento, información preparada bajo el nuevo marco de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, compilados en el Decreto 2420 de 2015, y en las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.

(i) Reportes a la Superintendencia de Sociedades para fines de supervisión

Los primeros estados financieros preparados bajo los nuevos marcos de referencia contable con corte a 31/12/2015, deberán ser presentados ante esta Superintendencia por las entidades empresariales que sean requeridas en la forma y términos de la Circular Externa 115-000008 del 19 de noviembre de 2015.

(ii) Presentación de información comparada

Las entidades empresariales requeridas para la presentación de información financiera, deberán entregar estados financieros comparativos teniendo en cuenta lo siguiente:

- a.** Las entidades empresariales constituidas con anterioridad al período de transición, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2013 y que presentan cortes anuales, reportarán los estados financieros con la siguiente información comparativa:

² El marco normativo aplicable, será el contenido en el Decreto 2784 de 2012 y sus modificatorios

Estados Financieros	Informe con corte anual		
	Información Comparativa		
Estado de Situación Financiera	31/12/2015	31/12/2014	01/01/2014
Estado de Resultado Integral, resultado del período por función del gasto	31/12/2015	31/12/2014	N/A
Estado de Resultado Integral, componentes ORI presentado neto de impuestos	31/12/2015	31/12/2014	N/A
Estado de Cambios en el Patrimonio	31/12/2015	N/A	N/A
Estado de Flujo de Efectivo - Método indirecto	31/12/2015	N/A	N/A

- b. Las entidades empresariales constituidas durante el período de transición (entre el 1° de enero y 31 de diciembre de 2014) presentarán los mismos estados financieros comparativos, sin incluir el balance inicial bajo NIIF (ESFA). Es decir, estas entidades empresariales reportarán la información financiera a 31 de diciembre de 2015 comparada con la correspondiente a 31 de diciembre de 2014.
- c. Las entidades empresariales constituidas durante el período de aplicación, deberán aplicar el nuevo marco de principios, y la información a reportar a esta Superintendencia, corresponderá a una parte del período (desde su constitución hasta el 31 de diciembre de 2015).
- d. Las Entidades empresariales que tengan más de un cierre contable en el año, deberán diligenciar la información correspondiente a cada ejercicio en forma independiente y presentarla en las fechas señaladas en la Circular 115-000008 del 2015.

Lo manifestado en los párrafos precedentes se circunscribe a la forma y términos en que esta Superintendencia requiere la información financiera para efectos de supervisión, sin perjuicio de lo preceptuado en las disposiciones de presentación de información y/o de los conceptos y orientaciones generadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).

B. Grupo 1 Voluntario³ y Grupo 2: Periodo de aplicación

Con respecto a las entidades empresariales clasificadas en el Grupo 1 voluntario y Grupo 2, es preciso mencionar que a partir del 1° de enero de 2016, inicia el período de aplicación obligatoria y cesa la utilización de la normatividad contenida en el Decreto 2649 de 1993⁴. Por lo anterior, comienza la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial,

³Las entidades empresariales de Grupo 1 voluntario, corresponden a aquellas que voluntariamente se acogieron a la aplicación del marco técnico normativo del Grupo 1 y que utilizaron para ello el calendario establecido para el Grupo 2 (párrafo 4° del artículo 3° del Decreto 3022 de 2013, modificado por el Decreto 2129 de 2014).

⁴ De acuerdo al numeral 3° del artículo 2.1.1 de la parte 1 del Libro 2 del Decreto 2420 de 2015, el Decreto 2649 de 1993, además de lo previsto para los efectos contemplados en el Decreto 2548 de 2014, continuará vigente en lo no regulado por los Decretos 2784 de 2012, 2706 de 2012 y 3022 de 2013 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan.

libros de comercio y presentación de estados financieros, de acuerdo al cronograma aplicable.

Comprobante de ajuste en el período de aplicación:

El CTCP, en su concepto 577 del 22 de diciembre de 2014, manifestó:

“(..)”Para mantener el valor probatorio de los libros y cumplir las disposiciones legales vigentes, no es suficiente realizar los procedimientos de conciliación requeridos por las NIIF. Por lo tanto, se requerirá que los libros de contabilidad, que han sido utilizados para elaborar los últimos estados financieros preparados sobre la base local, sean ajustados mediante un comprobante contable que haga equivalente el último estado de situación financiera preparado bajo normas locales con los saldos del estado de situación financiera, preparado bajo NIIF, al final del periodo de transición” (...).”

Atendiendo lo anterior y de acuerdo a lo indicado por el CTCP, al momento de iniciar el período de aplicación, los libros oficiales de los preparadores de información deben mostrar los saldos y transacciones generados bajo los nuevos marcos normativos correspondientes, garantizando la continuidad en los registros de los libros contables en cumplimiento del artículo 53 del Código de Comercio⁵.

Por tanto, es necesario que las entidades empresariales efectúen un comprobante de ajuste partiendo de los saldos bajo los principios locales al cierre del año de transición, incorporando los efectos derivados de la aplicación del nuevo marco de principios en los libros oficiales que les permita continuar con la contabilidad bajo las nuevas bases de reconocimiento, medición y revelación.

C. Grupo 3: Periodo de reporte

Al igual que las entidades empresariales clasificadas en el grupo 1, las sociedades del grupo 3, según el numeral 8 del artículo 3° del Decreto 2706 de 2012, se encuentran en período de reporte de información financiera bajo el modelo simplificado de contabilidad.

D. Cumplimiento en la aplicación de las normas

En todo caso, si bien las precisiones anteriores tienen como finalidad dar claridad a la forma y términos del reporte a la Superintendencia de Sociedades, es necesario advertir que las sociedades que no fueron requeridas están igualmente obligadas a cumplir con **TODAS** las disposiciones legales vigentes, en caso

⁵ El artículo 53 del Código de Comercio establece que: ...“En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden...”

contrario, su contabilidad no se llevaría conforme a las normas legales y la técnica contable, con las consecuencias que de ello se deriva por la inobservancia de las normas vigentes.

2. Responsabilidad de los administradores en la aplicación de los nuevos marcos normativos

Es de vital importancia la función de la administración en todo el proceso de convergencia hacia estándares de aceptación mundial pues es en ella donde tienen origen las principales decisiones relacionadas con políticas contables y financieras; por lo tanto, la administración de la entidad es responsable de dirigir y liderar el proyecto de convergencia y de verificar de manera permanente su adecuado desarrollo. La administración de una entidad es la responsable de la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de principios que sea aplicable, y de establecer las medidas de control interno necesarias para que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error. Además, debe velar por la conservación de la documentación que evidencia el cumplimiento de cada una de las actividades que adelantó la entidad. Todo lo anterior, en armonía con lo estipulado en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995.⁶

3. Responsabilidad de los revisores fiscales

La labor del revisor fiscal frente al proceso de convergencia hacia estándares de aceptación mundial, le impone un trabajo de seguimiento permanente para evaluar el cumplimiento de los requisitos legales a lo largo del período de preparación, de transición y aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, contenidos en los decretos reglamentarios vigentes y demás normas o instrucciones que resulten aplicables (Decreto 2420 de 2015, que también incorpora el Decreto 302 y sus modificatorios).

⁶ El numeral 2° del artículo 23 de la Ley 222 de 1995 señala dentro de las obligaciones de los administradores la de: ... “velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias”.

CAPITULO II ASPECTOS TÉCNICO CONTABLES POR TENER EN CUENTA EN LA APLICACIÓN DE LOS NUEVOS MARCOS NORMATIVOS

1. Ganancias Acumuladas

El Código de Comercio señala que los aportes efectuados por parte de los accionistas se hacen con el fin de repartirse entre si las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social, las cuales deben estar debidamente soportadas en balances reales y fidedignos. De este precepto se deriva el concepto de resultado del ejercicio y resultado de ejercicios anteriores. En el primero, se presenta el valor de la utilidad o la pérdida al cierre de cada ejercicio y en el segundo, el valor de las utilidades acumuladas que no fueron distribuidas en ejercicios anteriores y/o el de las pérdidas acumuladas que no fueron enjugadas.⁷

Ahora bien, los nuevos marcos de referencia contable 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 superávits 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 los nuevos marcos normativos se origina un concepto más amplio en el que se concentra el reconocimiento de 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.

Con el ánimo de contribuir en la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información, se estima necesario impartir orientaciones prudenciales respecto a las diferentes destinaciones que se le pueden dar a los conceptos señalados anteriormente, una vez hecho el reconocimiento en el rubro de ganancias acumuladas. A continuación se relacionan las partidas que de acuerdo con el nuevo marco de principios, se reconocen en este rubro:



⁷ Artículos 98 y 151 del Código Comercio

A. Ajustes por efectos de la aplicación por primera vez del nuevo marco de principios, al final del período de transición

De acuerdo al párrafo 11, NIIF 1 y párrafo 35.8 de la Sección 35 de NIIF para las Pymes, todos los ajustes que surjan de las diferencias entre las políticas contables conforme a los PCGA anteriores y aquellas establecidas bajo el nuevo marco, aplicadas al Estado de Situación Financiera de Apertura, deben ser reconocidas directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado en otra categoría del patrimonio).

El total de dichos ajustes incluye, entre otros, la eliminación de cargos diferidos que no cumplen los criterios para su reconocimiento como activos, el ajuste de las propiedades, planta y equipo a su valor razonable o importes revaluados (costo atribuido), el ajuste por deterioro de cuentas por cobrar y otros activos, los ajustes por el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos y las reclasificaciones de la revalorización del patrimonio y otras partidas, los cuales afectaron de manera positiva o negativa el patrimonio de las entidades.

Algunas entidades empresariales, también afectaron las ganancias acumuladas por efecto de errores cometidos bajo los principios locales, por lo que es importante aclarar que el nuevo marco de principios de contabilidad no debe ser considerado como una norma de amnistía o de saneamiento contable, que permite a las entidades empresariales corregir desviaciones generadas en el reconocimiento contable bajo el anterior marco normativo, o la inclusión o eliminación de activos o pasivos; situación que fue prevista y comunicada por esta Superintendencia en la circular externa 115- 000005 del 22 de agosto de 2013, en la cual se recomendó que las entidades supervisadas debían efectuar los ajustes derivados de dichos errores durante el período de preparación obligatoria previo a la realización del Estado de Situación Financiera de Apertura⁸.

Sin embargo, si las entidades no realizaron el proceso de depuración contable antes referido, dichos errores deberían haber sido reconocidos en el período de transición, afectando los últimos estados financieros preparados bajo la base local (Decreto 2649 de 1993), situación que se vería reflejada en los estados financieros preparados bajo el nuevo marco de principios, al inicio del período de aplicación.

De lo referido anteriormente es de especial atención el correspondiente a los préstamos realizados a socios o accionistas y/o las deudas contraídas por éstos para con la compañía, rubro que no puede ser objeto de castigo o deterioro aprovechando el cambio del marco normativo contable, llevando este ajuste contra

⁸ Circular Externa 115-00005 del 22 de agosto de 2013. ...“Así las cosas y para los efectos de las explicaciones y conciliaciones requeridas en los párrafos 23 y 24 de las NIIF aludida, consideramos necesario que las entidades supervisadas efectúen tales ajustes dentro del año de preparación obligatoria, lo cual les permitirá elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura minimizando el efecto de errores previos en la aplicación de la norma local y establecer el verdadero impacto por el efecto de la transición”

ganancias acumuladas y así exoneran a los socios o accionistas del pago de los recursos que en su momento fueron desembolsados por la sociedad.

De igual forma se puede citar un ejemplo más de uno de los errores más comunes que se cometieron bajo principios locales, como el cálculo del deterioro de cartera, en donde el Decreto 2649 de 1993, indicaba que al menos al cierre del período, las entidades debían evaluar técnicamente la recuperabilidad de las cuentas por cobrar y reconocer las contingencias por pérdidas de valor. Sin embargo, las entidades aplicaron para efecto de deterioro las reglas de origen fiscal, que se enfocaban en el análisis de saldos vencidos.

Bajo norma internacional, esta pérdida se fundamenta en la ocurrencia de uno o más eventos que generan evidencia objetiva de deterioro y que afectan los flujos de efectivo futuros estimados de dicho activo financiero.

Por tanto, la forma como se venían calculando las provisiones no era coherente con lo exigido, ni por los PCGA locales, ni por las NIIF. Por lo cual se considera un error bajo principios locales el cual debió ajustarse con el fin de que su efecto se viera reflejado en los estados financieros preparados sobre la base local.

Ahora bien, el CTCP se pronunció respecto al aumento de las ganancias acumuladas por efecto de los anteriores ajustes⁹, señalando que:

“(...) El CTCP considera que el incremento de las ganancias acumuladas como consecuencia de la transición a las NIIF no corresponde a ganancias ya realizadas, motivo por el cual no debe ser distribuido mientras no se haga efectiva la entrada de fondos correspondientes(...).”

Así mismo hizo referencia al efecto negativo que podría originarse derivado de la aplicación por primera vez de las NIIF, indicando lo siguiente:

*“(...) La entidad debe establecer si el efecto de conversión a las NIIF incrementa las ganancias acumuladas o produce pérdidas. Las pérdidas se enjugarían de acuerdo a los lineamientos del artículo 456 del código de Comercio (...).”*¹⁰

De acuerdo a lo anterior, es conveniente que se tenga en cuenta que el saldo de ganancias acumuladas generado por la aplicación por primera vez del nuevo marco de principios, que permanezca al final del período de transición y que genera el ajuste en los libros oficiales, no será susceptible de ser distribuido como dividendo a los socios o accionistas durante el período de aplicación de este nuevo marco o en otros períodos, mientras no se haga efectiva la entrada de fondos correspondiente, dado que no surge de la actividad normal del periodo sino de ajustes producto del cambio de las bases de reconocimiento y medición, que

⁹ Concepto 056 del 10 de marzo de 2014

¹⁰ Concepto 376 del 21 de noviembre de 2013

sólo ocurre por aplicar el nuevo marco de principios. Los orígenes de dicho ajuste, pueden ser diversos por lo que será responsabilidad de cada entidad establecer los impactos que estos generan al determinar la razonabilidad de los últimos estados financieros elaborados sobre la base local y al emitir su certificación o dictamen.

Es por ello que todos los ajustes surgidos de la aplicación por primera vez del nuevo marco de principios, deben ser plenamente identificados con el máximo nivel de detalle en los registros auxiliares y en los estados financieros de una entidad, para que puedan, en el futuro, hacer seguimiento a la realización de cada una de las transacciones consideradas individualmente.

En consecuencia, las entidades empresariales no podrán disponer del saldo reconocido en las ganancias acumuladas por efecto de la convergencia, ya sea para enjugar pérdidas, realizar procesos de capitalización,¹¹ repartir utilidades y/o dividendos o ser reconocidas como reservas, hasta tanto las partidas que las originaron se realicen efectivamente.

Ahora bien, sin pretender hacer una lista exhaustiva de los ajustes que conforman las ganancias acumuladas por efecto de la convergencia, a continuación se enumeran algunos ejemplos de la forma en que podrían realizarse efectivamente.

(i) Ajuste por eliminación de cargos diferidos

Las entidades empresariales dieron de baja en el Estado de Situación Financiera, algunos conceptos catalogados como cargos diferidos al no cumplir con la definición de activo. Lo anterior debido a que no es posible generar una medición fiable respecto de los beneficios futuros que podrían obtener al realizar dichos desembolsos.

El efecto negativo de este ajuste puede ser enjugado con las utilidades del ejercicio o con las utilidades de ejercicios futuros, cuya decisión es potestativa del máximo órgano social, siempre y cuando la entidad empresarial no se encuentre en causal de disolución. Lo anterior se justifica si se tiene en cuenta que estos desembolsos, bajo los nuevos marcos normativos, corresponden a gastos, los cuales por efectos de la transición a la nueva normatividad, no pasaron por el estado del resultado sino directamente al rubro de ganancias acumuladas dentro del Estado de Situación Financiera de Apertura, lo que implica que la utilidad no fue afectada por dichas erogaciones en su momento.

¹¹ Salvo lo manifestado en el literal A-iii Ajuste por la revalorización del patrimonio del capítulo II de este documento

Ejercicio práctico

En el rubro de ganancias acumuladas por efectos de la aplicación por primera vez, a 1 de enero de 2014, una entidad empresarial generó un ajuste por la eliminación de cargos diferidos por valor de \$ 80, que correspondían a desembolsos generados en etapa preoperativa, los cuales bajo el anterior marco normativo aún no iniciaban su amortización. El impuesto diferido para este caso es de \$ 27.

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Activo por impuesto diferido
			Deducible	Imponible		
0	80	80	80		34%	27

En este caso, el registro contable que se realizó en su momento fue el siguiente:

Concepto	Saldo a 31/12/2013	Débito	Crédito	saldo a 01/01/2014
Cargos diferidos	80	0	80	0
Activo por impuesto diferido		27		27
Ganancias acum.-Ajustes por efecto de la convergencia	0	80	27	53

Durante el año de transición la partida no fue amortizada en los últimos estados financieros sobre la base anterior, y el efecto en el balance al final del período de transición era el mismo originado al inicio de este período (ESFA a 1 de enero de 2014).

Ahora, para el período 2015 la entidad obtuvo ingresos de \$150 y gastos de \$50, por lo que la utilidad a 31 de diciembre de 2015 fue de \$100. Por tanto, el saldo de las ganancias acumuladas sería de \$ 47, como se observa en el comprobante:

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2015
Ganancias acum.-Ajustes por efecto de la convergencia	(53)	-	-	(53)
Ganancias acumuladas-Resultados del ejercicio	-	-	100	100
Ganancias acumuladas	(53)	-	100	47

Para el ejemplo, el máximo órgano social aprobó tomar el 30% de las utilidades del ejercicio, esto es \$ 30, para disminuir el efecto negativo generado por el ajuste por convergencia originado de los cargos diferidos. En consecuencia, el saldo de las ganancias acumuladas por efectos de la convergencia ya no sería de \$53, sino de \$ 23, como se evidencia a continuación:

Concepto	Saldo a 31/12/2015	Débito	Crédito	Saldo final
Ganancias acum.-Ajustes por efecto de la convergencia	(53)		30	(23)
Ganancias acum.-Resultados del ejercicio	100	30		70
Ganancias acumuladas	47	30	30	47

En este caso, la utilidad restante en cuantía de \$70 estará a disposición de los accionistas para su distribución.

(ii) Ajuste de propiedad planta y equipo al valor razonable o al valor revaluado como costo atribuido

El CTCP se pronunció respecto al reconocimiento del ajuste derivado de la exención del costo atribuido en propiedad planta y equipo indicando:

“(...) La entidad que adopta por primera vez las NIIF y utiliza la exención de costo atribuido en las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles, o las propiedades de inversión medidas al costo, debe registrar el mayor o menor valor del activo en ganancias acumuladas como consecuencia del efecto de conversión a menos que seleccione el modelo del valor revaluado para su medición posterior. En este último caso, el efecto del uso de la exención de costo atribuido debe ir al superávit por revaluación”¹²

Lo anterior, no es aplicable a las entidades empresariales del Grupo 2, toda vez que, no podían utilizar como política de medición posterior el modelo de revaluación, por lo que los ajustes generados en la adopción por primera vez se llevaron contra ganancias acumuladas y no al superávit por revaluación.

Ahora, con la entrada en vigencia del Decreto 2496 de 2015, estas entidades pueden aplicar el modelo de revaluación, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Si la entidad empresarial al realizar el ESFA utilizó la exención de costo atribuido para medir su propiedad planta y equipo, llevando el correspondiente ajuste al rubro de ganancias acumuladas y, decide aplicar anticipadamente el marco normativo incluido en el decreto anterior, tendría que reclasificar dicho ajuste al rubro de superávit por revaluación.
- Si la entidad empresarial al realizar el ESFA utilizó la exención de costo atribuido para medir su propiedad planta y equipo y decide aplicar lo consignado en el decreto 2496 de 2015, a partir del primero de enero de 2017, tendría que hacer un ajuste retroactivo y lo registrado en las ganancias acumuladas debe ser reclasificado al superávit por revaluación.

De otra parte, el ajuste resultante generado por la utilización de la exención del costo atribuido al valor razonable o al valor revaluado solo se puede distribuir hasta que sea realizado efectivamente, esto es, hasta tanto se produzca la venta del activo producto de la valorización o desvalorización, o cuando se ocasione la baja en cuentas, ya que se entendería que todos los beneficios económicos generados por el activo, se obtuvieron durante toda su vida útil.

¹² Concepto del CTCP No. 210 del 7 de mayo de 2014

Es de aclarar además, que dichas valorizaciones no podrían ser destinadas para capitalizaciones, en concordancia con el artículo 122 del Código de Comercio que indica:“(...) será ineficaz todo aumento de capital que se haga con reavalúo de activos”.

Ahora, dependiendo de la medición posterior de estos activos, el reconocimiento de la realización efectiva del ajuste por la aplicación por primera vez, será diferente como se observa a continuación:

- Utilización de la exención del costo atribuido con medición posterior al modelo del costo en propiedad, planta y equipo

Aquellas sociedades que reconocieron posteriormente su propiedad, planta y equipo al costo, según el concepto del CTCP, deberán mantener en las ganancias acumuladas, el menor o mayor valor resultante de la aplicación de la exención contemplada en la NIIF 1 y sección 35. Dicho saldo se realizará efectivamente cuando se disponga del activo ya sea con la disposición o la baja en cuentas del mismo.

Ejercicio práctico

La compañía a 01 de enero de 2014, presentó un ajuste por efecto de la convergencia por valor de \$50 al medir una partida de propiedad, planta y equipo al valor razonable como costo atribuido en su Estado de Situación Financiera de Apertura, afectando las ganancias acumuladas. Surge por tanto un pasivo por impuesto diferido por valor de \$5, como se observa a continuación:

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Pasivo por impuesto
			Deducible	Imponible		
150	100	50		50	10%	5

En este caso se utilizó una tasa del 10%, ya que se espera que la diferencia temporaria se revierta a esta tasa por la enajenación del activo, lo cual generará una ganancia ocasional de acuerdo a lo establecido en el artículo 300 del Estatuto Tributario.

Concepto	Saldo a 31/12/2013	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	100	50		150
Pasivo por impuesto diferido	0	0	5	5
Ganancias acumuladas por efecto de la convergencia	0	5	50	45

A 31 de diciembre de 2014, el saldo de la partida de propiedad, planta y equipo se mantuvo igual (lo anterior sin perjuicio de la depreciación que pudo generar el activo) y durante el 2015, se decidió vender dicho activo a un valor de \$160, por lo que la utilidad al venderlo fue de \$10.

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Efectivo	0	160		160
Ganancias- venta PPYE	0		10	10
Propiedad, planta y equipo	150		150	150

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Pasivo por impuesto diferido	5	5		0
Impuesto corriente	0	0	5	5

En este caso, el saldo de \$ 45 que quedó en el rubro de ganancias acumuladas, queda a disposición para ser distribuido, para enjugar pérdidas o para su capitalización según la discrecionalidad del máximo órgano social.

- Utilización de la exención del costo atribuido con medición posterior al modelo de revaluación en propiedad, planta y equipo

Aquellas entidades empresariales que utilizaron la exención de costo atribuido en la propiedad, planta y equipo y posteriormente fueron medidas al modelo de revaluación, deberán reconocer el mayor o menor valor del activo en el superávit de revaluación, según el concepto del CTCP anteriormente citado.

Por lo anterior, esta Superintendencia incorporó dentro del estado de situación financiera y del estado de cambios en el patrimonio, un rubro adicional en el patrimonio denominado “Superávit por revaluación”, que les permitirá a las entidades controlar los movimientos de este rubro dados los múltiples aspectos que pueden afectar el saldo, tales como:

-Los incrementos en el importe del activo como consecuencia de revaluaciones futuras, las cuales se acumularán en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación.¹³

-Las disminuciones en los importes del activo como consecuencia de revaluaciones futuras se reconocerán contra el saldo existente del rubro “Superávit de revaluación”.¹⁴

-Las transferencias del importe del superávit de revaluación, a medida que el activo se va utilizando, que se reconocerán en el rubro de ganancias acumuladas. En este caso, el saldo del superávit a transferir será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.¹⁵

¹³ NIC 16 párrafo 39

¹⁴ NIC 16 párrafo 40

¹⁵ NIC 16 Párrafo 41 NIIF Plenas

- Las afectaciones generadas en el impuesto diferido, derivadas de los aumentos o disminuciones del activo como consecuencia de las revaluaciones.

En armonía con lo expuesto, los preparadores de información, que adoptaron como política de medición posterior el modelo de revaluación y que en la aplicación por primera vez llevaron a ganancias acumuladas el mayor o menor valor de propiedad planta y equipo, tras la utilización de la exención de costo atribuido, deberán reclasificar este saldo al rubro de superávit de revaluación.

Así mismo, el monto del impuesto diferido que resulta de la diferencia del valor contable y el valor fiscal al aplicar la exención del costo atribuido en propiedad, planta y equipo que fue llevado a ganancias acumuladas por efecto de la convergencia, deberá reclasificarse a superávit de revaluación.

Dicho saldo se realizará efectivamente con la disposición o la baja en cuentas del activo, por lo que el saldo reconocido en ganancias acumuladas estaría a consideración para su capitalización y/o distribución de acuerdo con la decisión que tome el órgano competente de la administración y/o el máximo órgano social.

De acuerdo a lo estipulado en el documento de orientación 06- Orientaciones Técnicas sobre la aplicación de las NIIF completas propiedades, planta y equipo, emitido por el CTCP¹⁶, en el caso que la entidad empresarial disponga del activo reconocido bajo el modelo de revaluación, el importe registrado en el concepto “superávit de revaluación” debe ser reclasificado a ganancias acumuladas, sin que se genere algún registro en el resultado del ejercicio.

Cualquier otro beneficio resultante de la comparación del valor actual en libros del activo y la contraprestación recibida, sí debería originar la correspondiente ganancia o pérdida en los resultados del período.

Ejercicio práctico

-En la fecha de elaboración del ESFA a 1° de enero de 2014, la sociedad XYZ S.A. del Grupo 1, decide hacer uso de la exención de tomar el valor razonable como costo atribuido para un activo cuyo saldo bajo normal local era de \$200. Para este propósito, contrató un avalúo técnico que fijó el valor razonable del edificio en \$450. Surge por tanto un pasivo por impuesto diferido por valor de \$ 25, como se observa a continuación:

¹⁶ Ver documento de orientación 06- Orientaciones Técnicas sobre la aplicación de las NIIF completas propiedades, planta y equipo numeral 6.1-Venta de activos

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Pasivo por impuesto
			Deducible	Imponible		
450	200	250		250	10%	25

En este caso se utilizó una tasa del 10%, ya que se espera que la diferencia temporaria se revierta a esta tasa por la enajenación del activo, lo cual generará una ganancia ocasional de acuerdo a lo establecido en el artículo 300 del Estatuto Tributario. La vida útil restante del activo es de 30 años. Los registros contables a 1° de enero de 2014 serían los siguientes:

Concepto	Saldo a 01/01/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	200	250		450
Ganancias acumuladas por efecto de la convergencia	0		250	250

Concepto	Saldo a 01/01/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Pasivo por impuesto diferido	0		25	25
Ganancias acumuladas por efecto de la convergencia	0	25	0	25

La entidad empresarial efectúa la reclasificación del saldo llevado a ganancias acumuladas, derivado del uso de la exención del valor razonable al costo atribuido en PPYE, a la partida denominada "superávit por revaluación". Lo anterior dado que la política contable adoptada para la medición posterior fue la del Modelo de revaluación.

Concepto	Saldo a 01/01/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Ganancias acumuladas por efecto de la convergencia-revaluación	250	250		0
Superavit de revaluación-Revaluación	0		250	250

Concepto	Saldo a 01/01/2014	Debe	Haber	Saldo Final
Ganancias acumuladas por efecto de la convergencia-Pasivo imp. Diferido	25		25	0
Superavit de revaluación- Pasivo Imp. Diferido	0	25	0	-25

Al 31 de diciembre de 2018, la depreciación acumulada a esta fecha es de \$75 (Alícuota anual de \$15, esto es, \$450 del valor en libros del activo dividido en 30 años de vida útil restante) por lo tanto el valor en libros es de \$ 375, como se muestra a continuación:

Concepto	Saldo inicial	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	450	0		450
Propiedad, planta y equipo, depreciación acumulada	0		75	75
Total propiedad, planta y equipo	450	0	75	375

La entidad a esta misma fecha, realiza nuevos avalúos al edificio, cuyo valor es de \$420. El efecto del pasivo por impuesto diferido es de \$22 utilizando la tasa del 10%, como se observa a continuación:

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Pasivo por impuesto
			Deducible	Imponible		
420	200	220		220	10%	22

Los registros contables de la anterior transacción al 31 de diciembre de 2018, serían los siguientes:

Concepto	Saldo a 31/12/2018	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	375	45		420
Superavit de revaluación-Revaluación	250		45	295

Concepto	Saldo a 31/12/2018	Debe	Haber	Saldo Final
Pasivo por impuesto diferido	25	3		22
Superavit de revaluación- Pasivo Imp. Diferido	-25		3	-22

Al cierre del ejercicio cada uno de los rubros involucrados tendrían los siguientes saldos:

	31/12/2018
Propiedad, planta y equipo	420
Pasivo impuesto diferido	22
Depreciación Acumulada	-75
Superavit de revaluación	273

El valor a presentar en el Otro Resultado Integral, correspondería al movimiento presentado por efecto de la revaluación, esto es, \$48 (\$45 de la revaluación y \$3 por impuesto diferido).

Al año siguiente, durante el 2019, el activo generó una alícuota de depreciación por valor de \$17(\$420 del valor del activo dividido 25 años vida útil restante), por lo que el saldo en libros al final del ejercicio es de \$403; Sin embargo luego de una prueba de deterioro realizada por la entidad, se determinó que el activo sufrió un deterioro de \$22, por lo cual el valor del activo es de \$381.

En este caso tal como lo indica el párrafo 40 de la NIC 16, dicha disminución debe ser compensada con el saldo de superávit por revaluación, en la medida en el que exista saldo acreedor. El pasivo por impuesto diferido es de \$18, aplicando para ello una tasa del 10%:

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Pasivo por impuesto
			Deducible	Imponible		
381	200	181		181	10%	18

Los registros contables a 31/12/2019 serían los siguientes:

Concepto	Saldo a 31/12/2019	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	403		22	381
Superavit de revaluación-Revaluación	295	22		273

Concepto	Saldo a 31/12/2019	Debe	Haber	Saldo Final
Pasivo por impuesto diferido	22	4		18
Superavit de revaluación- Pasivo Imp. Diferido	-22		4	-18

Al cierre del ejercicio los saldos de cada uno de los rubros involucrados son los siguientes:

	31/12/2019
Propiedad, planta y equipo	381
Pasivo impuesto diferido	18
Depreciación Acumulada	-92
Superavit de revaluación	255

El valor a presentar en el Otro Resultado Integral, correspondería al movimiento presentado por efecto de la revaluación, esto es, \$-18 (\$-22 del deterioro y \$4 del impuesto diferido).

Al 1° de enero de 2020, la entidad empresarial decidió vender el activo por valor de \$410, por lo que obtuvo una ganancia de \$29.¹⁷

Concepto	Saldo a 01/01/2020	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	381		381	0
Efectivo	0	410	0	410
Ganancia-Venta de activo fijo (ERI)	0		29	29

Concepto	Saldo a 01/01/2020	Debe	Haber	Saldo Final
Pasivo por impuesto diferido	18	18	0	0
Impuesto corriente	0	0	18	18

Ahora se realiza la reclasificación del superávit de revaluación a ganancias acumuladas como lo indica el nuevo marco de principios¹⁸.

Concepto	Saldo Inicial	Debe	Haber	Saldo Final
Superavit de revaluación	255	255		0
Ganancias acumuladas-Baja en cuentas por disposición del	0		255	255

Por lo anterior, el saldo correspondiente a la reclasificación del superávit de revaluación, a ganancias acumuladas, esto es, \$255, estaría a disposición para su distribución su distribución en efectivo y/o capitalización de acuerdo con la discrecionalidad del máximo órgano social.

Nota: En el ejemplo como la venta del activo no se generó teniendo en cuenta un plan de ventas y la venta se realizó en un periodo inferior a 1 año, no se debe considerar como activo no corriente mantenido para la venta. De igual forma la diferencia que puede llevarse a ganancias acumuladas, al comparar la alícuota de depreciación del activo revaluado con la alícuota de depreciación del activo bajo principios locales, se explica en el literal C).

¹⁷Párrafo 68 de la NIC 16, la ganancia o pérdida surgida por efecto de la baja en cuentas del activo, se incluirá en el resultado del periodo. Por otro lado de acuerdo al párrafo 71 de la NIC 16 se indica que para determinar la pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto, que en su se obtenga por la desapropiación y el importe en libros del elemento.

¹⁸De acuerdo al párrafo 64 de la NIC 12, tras la venta de un elemento de propiedad planta y equipo la transferencia del superávit por revaluación a ganancias acumuladas se trasladará por el neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda.

(iii) Ajuste por la revalorización del patrimonio

La revalorización del patrimonio surgió por el reconocimiento de los ajustes integrales por inflación, realizados conforme a las normas legales vigentes en su momento. Con la aplicación de los nuevos marcos de referencia contable, este rubro se reclasificó en el de ganancias acumuladas, al no cumplir con los criterios de reconocimiento establecidos en las NIIF, ya que dichos ajustes aplican para economías hiperinflacionarias.

Respecto a la realización efectiva de esta partida incluida en las ganancias acumuladas, es necesario hacer referencia a lo indicado en el artículo 90 del Decreto 2649 de 1993:

“(...) la revalorización del patrimonio refleja el efecto sobre el patrimonio originado por la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. Su saldo solo puede distribuirse como utilidad cuando el ente se liquide o se capitalice su valor de conformidad con las normas legales.”

En armonía con lo antes expuesto, la Superintendencia de Sociedades se pronunció respecto a la capitalización de la revalorización del patrimonio, mediante la Circular Básica Jurídica No. 100-00003 de 2015. Al respecto señaló, que al solicitarse la disminución de capital con efectivo reembolso de aportes, era necesario que la sociedad generara una certificación en la que se indicara si durante su existencia, había capitalizado las ganancias acumuladas, específicamente en lo correspondiente al valor reclasificado de la Revalorización del Patrimonio. Si estos montos fueron objeto de capitalización, debían ser excluidos del valor a reembolsar, por no corresponder a aportes efectivos realizados por los socios, salvo al momento de liquidarse la sociedad.

En conclusión, el rubro de ganancias acumuladas, por efecto de la aplicación por primera vez por concepto de la reclasificación de la revalorización del patrimonio, solo podría realizarse de manera efectiva hasta el momento de capitalizarse o distribuirse en el evento de una liquidación.

B. Ajustes por cambio de políticas y/o corrección de errores

Los ajustes por corrección de errores bajo el anterior marco normativo, eran reconocidos en los resultados del periodo en el que se detectaban de acuerdo a lo indicado por el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993, en donde leemos:

“Reconocimiento de errores de ejercicios anteriores. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de periodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, se deben incluir en los resultados del periodo en que se advierten”

Los ajustes que tenían lugar por cambio de políticas eran objeto de revelación según lo dispuesto en el artículo 115 ibídem, manifestando lo siguiente:

“Norma general sobre revelaciones: *En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas:*

(...)3. Principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actual o prospectivo, sobre la información contable (...)”

Las NIIF, por su parte, establecen que los cambios en políticas contables, a menos que obedezcan a modificaciones a las normas o a nuevos estándares, sobre los que se ha establecido la excepción del ajuste retroactivo, generan una aplicación retroactiva. Es decir, que la entidad aplica la nueva política contable a la información comparativa de períodos anteriores, como si ésta se hubiera aplicado siempre.¹⁹

Por otro lado, las NIIF establecen que las entidades empresariales deben corregir los errores materiales de períodos anteriores de forma retroactiva, reexpresando la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se originó el error²⁰.

El CTCP se pronunció al respecto indicando que los ajustes originados, ya sea por la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva de los saldos correspondientes, se reconocen en la contabilidad, afectando si es el caso, las ganancias acumuladas.²¹

Indicó además, que la afectación contable como consecuencia de la corrección de errores o cambios de políticas, se daba en el período corriente, pero la reexpresión se genera en los estados financieros comparativos para efectos de presentación.

Por tanto los ajustes que se derivan de una aplicación retroactiva de una política contable o de una reexpresión retroactiva tras la corrección de errores, deben ser controlados de manera detallada y solo podrá disponerse del saldo reconocido en las ganancias acumuladas.

¹⁹ Párrafo 22 NIC 8-NIIF Plenas y párrafo 10.11 de la sección 10 de NIIF Pymes

²⁰ Párrafo 42 de la NIC 8-NIIF Plenas y párrafo 10.21 de la sección 10 de NIIF Pymes

²¹ Documento de Orientación Técnica 001-Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos emitido por el CTCP

Ejercicio práctico

Una entidad empresarial recibió en diciembre de 2016, un fallo con mandamiento de pago en cuantía de \$100.000, por un litigio instaurado desde el año 2015, por uno de los empleados. Por error no se había generado la provisión correspondiente, a pesar que el área jurídica de la compañía había indicado en su momento que existían altas probabilidades de perder el pleito. De acuerdo a las estimaciones de los abogados, para el 2015, el importe de la provisión era de \$90.000.

Bajo NIIF, la entidad debe reconocer el error en el período que se, reconociendo la provisión contra las ganancias acumuladas. En el ejemplo, se asume una tarifa de impuesto del 34%. El impuesto diferido por esta transacción sería de 30.600

Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Base		Tarifa	Activo
			Deducible	Imponible		Imp. Diferido
90.000	0	90.000	90.000		34%	30.600

También se deberá realizar la reexpresión retroactiva al período anterior, con el fin de presentar estados financieros comparativos.

El registro contable del ajuste por la corrección del error, que se generaría en el período corriente, sería el siguiente:

Concepto	Saldo a 31/12/2015	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2016
Provisiones-Litigios	-		90.000	90.000
Activo por impuesto diferido	0	30.600	0	30.600
Ganancias acum. Corrección de errores	0	90.000	30.600	(59.400)

Por otro lado, el fallo proferido ascendió a la suma de \$100.000, por lo cual, para el 2016 es necesario cargar \$10.000 adicionales a la provisión registrada y generar el desembolso respectivo para cancelar la obligación. Los registros contables serían los siguientes:

Concepto	Saldo a 31/12/2016	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2016
Provisiones-Litigios	90.000		10.000	100.000
Activo por impuesto diferido	30.600	3.400	-	34.000
Otros gastos-Provision litigios	0	10.000		10.000
Gasto por impuestos corrientes	0		3.400	(3.400)

Concepto	Saldo a 31/12/2016	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2016
Provisiones-Litigios	100.000	100.000	-	-
Efectivo	0		100.000	(100.000)

Ahora, es necesario hacer la reexpresión de los estados financieros del período anterior (2015), ya que los estados financieros del período corriente están debidamente afectados. Por tanto presentamos a continuación las cifras de 2015, antes y después de la reexpresión:

Estado de situación financiera a 31/12/2015

	Sin reexpresar	Reexpresado	variación
Activos diversos	7.878.650	7.878.650	-
Activo por impuesto diferido		30.600	30.600
Activo total	7.878.650	7.909.250	
Pasivos diversos	3.621.300	3.621.300	
Otras provisiones		90.000	90.000
Pasivo Total	3.621.300	3.711.300	
Capital	3.500.000	3.500.000	
Reserva Legal	15.000	15.000	
Ganancias acumuladas	348.450	348.450	
Utilidad del ejercicio	393.900	334.500	(59.400)
Patrimonio Total	4.257.350	4.197.950	

Estado de resultado integral a 31/12/2015

	Sin reexpresar	Reexpresado	
Ganancia (pérdida) antes de impuesto	588.000	498.000	(90.000)
Ingreso (gasto) por impuestos	194.100	163.500	(30.600)
Ganancia (pérdida)	393.900	334.500	(59.400)

C. Ajuste por la transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas a medida en que se usa el activo

El valor de un elemento de propiedad planta y equipo de que trata la NIC 16, puede aumentar o disminuir como producto de una revaluación.

El párrafo 41 de la misma norma indica que existe la posibilidad de transferir el superávit, no solamente cuando se da de baja el activo, sino de manera gradual a medida que se usa. Aclara además, que el valor que debe transferirse será la diferencia que existe entre la depreciación que tenía el activo, previo a la revaluación, y la depreciación después de ésta. La transferencia se llevaría a ganancias acumuladas.

Ejercicio práctico

Una entidad empresarial adquiere en enero de 2015 propiedad, planta y equipo por valor de \$10.000, que será depreciada linealmente en 20 años. Es decir, depreciará \$500 anualmente. No se estima un valor residual.

Transcurridos 5 años, a enero del año 2020, el activo presenta una depreciación acumulada de \$2.500. Por lo tanto, el saldo del activo es de \$7.500.

Propiedad, planta y equipo: \$10.000
Depreciación acumulada: \$2.500
Valor en libros PPYE: \$7.500

A esta misma fecha, la compañía decide realizar una revaluación del activo. El avalúo técnico arrojó que el valor razonable es de \$11.000.

Ahora, de acuerdo con la NIC 16 párrafo 35, la mecánica para la revaluación de los elementos con depreciación acumulada, puede adoptar cualquiera de las siguientes dos formas:

- Revaluación proporcional del activo y de su depreciación acumulada;
- Baja de la depreciación acumulada y revaluación del activo.

Para efectos del ejercicio, tomaremos la opción b., esto es, eliminando la depreciación acumulada y llevando su mayor valor directamente al activo.

Eliminación de la depreciación

Concepto	Saldo a 01/01/2020	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	10000	0	2500	7500
Depreciación acumulada	2500	2500	0	0

Revaluación del activo

Concepto	Saldo a 01/01/2020	Debe	Haber	Saldo Final
Propiedad, planta y equipo	7.500	3.500		7.500
Pasivo por impuesto diferido	-	-	350	350
Superavit de revaluación	-	350	3.500	3.150

Debemos tener en cuenta que en el caso de activos depreciables, la cuota de depreciación debe quedar ajustada de acuerdo con el nuevo valor depreciable y con la vida útil restante del elemento, en el momento en que se haya producido una revaluación. Por tanto, en el ejemplo que nos ocupa, la nueva alícuota de depreciación será la siguiente:

Valor revaluado: \$11.000
Vida útil restante: 15 años
Depreciación acumulada: $\$11.000/15 = \733

De acuerdo a lo indicado anteriormente, el superávit de revaluación puede ser transferido gradualmente a medida que se utiliza el activo y el valor a transferir será la diferencia entre la nueva alícuota de depreciación derivada de la revaluación y la depreciación antes de la revaluación. En consecuencia el valor a transferir sería el siguiente:

Depreciación antes de la revaluación: \$500
Depreciación después de la revaluación: \$733
Diferencia a transferir: \$233

La contabilización de la transferencia del superávit se realizaría así:

Concepto	Saldo a 01/01/2020	Debe	Haber	Saldo Final
Superavit de revaluación	3.150	233	-	2.917
Ganancias acumuladas (transferencia de depreciación)	-	-	233	233

Así las cosas, será necesario que se identifiquen de manera específica, los valores que sean llevados por este concepto a las ganancias acumuladas, que serían susceptibles de ser distribuidos o capitalizados según la discrecionalidad del máximo órgano social. En este caso, se debe tener la debida prudencia al momento de efectuar consideraciones que conlleven a una posible distribución en efectivo, ya que estos valores no constituyen una real entrada de fondos a la compañía.

D. Ajuste por diferencia en la utilidad resultante bajo principios locales y bajo NIIF al finalizar el periodo de transición

El CTCP, mediante concepto 577 del 2 de diciembre de 2014, se pronunció respecto de las diferencias que surgen entre el patrimonio bajo norma local y el patrimonio bajo NIIF en el período de transición, así:

(...) “Ahora bien, dado que el valor del patrimonio en los últimos estados financieros sobre la base local difiere del valor del patrimonio sobre la base NIIF, al final del periodo de transición, la diferencia deberá ser distribuida entre las utilidades y pérdidas acumuladas (ganancias retenidas) y los resultados del ejercicio, con el fin de mantener control sobre las ganancias retenidas que podrían ser distribuidas con base en los primeros estados financieros bajo NIIF”.

De otra parte, la distribución de utilidades debe realizarse con base en los estados financieros que surten efectos legales, por lo que en el período de aplicación obligatoria, la información financiera que se tiene que tener en cuenta a la hora disponer de las utilidades, es la preparada bajo principios locales.

Ejercicio práctico

Una entidad empresarial, durante el período de transición, presenta los siguientes saldos en el patrimonio, tanto en norma local como bajo NIIF:

PATRIMONIO AL FINAL DEL PERIODO DE TRANSICIÓN

Concepto	PCGA locales	NIIF	Diferencia
Capital	100	100	
Reserva	200	200	
Revalorización del patrimonio	150	0	
Resultados del ejercicio	80	60	20
Valorizaciones	400	280	120
Ganancias Acumuladas		150	
Total Patrimonio	930	790	

Las valorizaciones corresponden a un activo. Bajo NIIF se exige el cálculo del impuesto diferido por las diferencias temporarias que surjan, por tanto para efectos del ejercicio el pasivo por impuesto diferido fue de \$ 120 lo cual disminuye el saldo del superávit por revaluación, como se observa a continuación:

Valor NIIF	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Base		Tarifa	Pasivo por impuesto
			Deducible	Imponible		
500	148	352		352	34%	120

En las utilidades del ejercicio se generó una variación que se tendría que reconocer, tanto en ganancias acumuladas - resultados de ejercicios anteriores, como en ganancias acumuladas - resultado del ejercicio, como se observa a continuación:

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2014
Ganancias Acumuladas-Resultados del ejercicio	80	20		60
Ganancias Acumuladas-Resultados de ejercicios anteriores	-		20	20

Las decisiones de la compañía se toman considerando la utilidad obtenida bajo principios locales. Por lo tanto, el monto a distribuir sería de \$ 80. El máximo órgano social decidió distribuir dividendos por la totalidad del saldo.

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2014
Ganancias Acumuladas-Resultados del ejercicio	60	60		-
Ganancias Acumuladas-Resultados de ejercicios anteriores	20	20		-
Cuentas por pagar dividendos	-		80	80

Ahora, supongamos que la utilidad del ejercicio bajo NIIF es mayor que la utilidad bajo principios locales, como se observa a continuación:

PATRIMONIO AL FINAL DEL PERIODO DE TRANSICIÓN

Concepto	PCGA locales	NIIF	Diferencia
Capital	100	100	
Reserva	200	200	
Revalorización del patrimonio	150	0	
Resultados del ejercicio	80	100	-20
Valorizaciones	400	280	120
Ganancias Acumuladas		150	
Total Patrimonio	930	830	

En cuanto a la valorización se presenta la misma situación del caso anterior.

La variación se tendría que reconocer tanto en ganancias acumuladas -resultados de ejercicios anteriores, como en ganancias acumuladas-resultado del ejercicio, así:

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2014
Ganancias Acumuladas-Resultados del ejercicio	80		20	100
Ganancias Acumuladas-Resultados de ejercicios anteriores	-	20		(20)

La compañía realiza la distribución de dividendos con base en los estados financieros bajo principios locales. Por lo tanto, el monto a distribuir sería de \$ 80. El máximo órgano social decidió disponer de la totalidad del saldo.

Concepto	Saldo a 31/12/2014	Débito	Crédito	saldo a 31/12/2014
Ganancias Acumuladas-Resultados del ejercicio	100	80		20
Ganancias Acumuladas-Resultados de ejercicios anteriores	(20)			(20)
Cuentas por pagar dividendos	-		80	80

2. Reconocimiento de pérdidas o ganancias derivadas de activos medidos al valor razonable o al modelo de valor razonable

Teniendo en cuenta que las NIIF indican que las pérdidas o ganancias derivadas en un cambio en el valor razonable de algunas partidas, como por ejemplo, las propiedades de inversión y los activos biológicos, se deben incluir en el resultado del período en el que surjan, esta Superintendencia recomienda tener prudencia al momento de considerar la posible o eventual distribución de dividendos sobre utilidades que se originaron por el reconocimiento contable antes mencionado, sin que se haya reportado un ingreso en efectivo mientras no se realice o venda el activo, siempre calculando el riesgo que dicha decisión puede implicar para la entidad empresarial.

3. Causal de disolución derivada de los ajustes por la aplicación por primera vez de las NIIF

En el evento en que una entidad empresarial resulte efectivamente incurso en causal de disolución, con ocasión de los ajustes que suscita la aplicación por primera vez de los nuevos marcos normativos, es indispensable tener en cuenta que el efecto de dicha causal sólo se verá reflejado en los primeros estados financieros que sean aprobados de acuerdo con los nuevos marcos legales, en el momento en que produzcan efectos legales²². Estos estados financieros, deberán presentarse para consideración del máximo órgano social, a quien le corresponderá adoptar las medidas conducentes para restablecer el patrimonio.

Para restablecer el patrimonio se pueden tomar diferentes medidas. Entre ellas, la capitalización de la compañía o la presentación de un plan de negocios en el que se indique la forma y términos en los que se revertirá dicha situación, controlando de manera detallada los valores reconocidos en las ganancias acumuladas por efectos de la convergencia, con el fin de hacer un seguimiento permanente a la realización de cada una de las partidas.

Para el caso de entidades empresariales que se encuentran en etapa preoperativa, el plan de negocios debería evidenciar la forma en que se asociarán los ingresos futuros con la inversión inicial.

Para adoptar las medidas tendientes a restablecer el patrimonio, de acuerdo con el artículo 24 de la Ley 1429 de 2008, se cuenta con un período de 18 meses. Por lo demás, no debe olvidarse que lo que debe cumplirse dentro de dicho plazo es la estructuración de acciones positivas dirigidas a restablecer el patrimonio, sin que se entienda, necesariamente, que la proporción entre patrimonio y capital debe quedar totalmente superada dentro del referido plazo de 18 meses.

²² Los primeros estados financieros con efectos legales para Grupo 1 y Grupo 3, son aquellos preparados con corte a 31 de diciembre de 2015. Para las sociedades del Grupo 2 y Grupo 1 voluntario serán los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2016