



## **CIRCULAR EXTERNA NÚMERO 09 DE 2017**

(junio 5)

**Para:** Órganos de Administración y  
Vigilancia de las Organizaciones  
de la Economía Solidaria  
Vigiladas

**De:** Superintendente

**Asunto:** Tratamiento de los Resultados  
por Adopción y Aplicación de los  
Nuevos Marcos Normativos  
Contables

**Fecha:** Bogotá D. C., 5 de junio de 2017

Con base en las facultades contenidas en los numerales 1 y 22 del artículo 36 de la Ley 454 de 1998, le corresponde a la Superintendencia de la Economía Solidaria verificar la observancia de las disposiciones que sobre estados financieros dicte el Gobierno nacional, e instruir a las instituciones vigiladas sobre la manera como deben cumplirse las disposiciones que rigen su actividad, fijar los criterios técnicos y jurídicos que faciliten el cumplimiento de tales normas y señalar los procedimientos para su cabal aplicación.

Por lo anterior, y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009, esta Superintendencia instruye a las organizaciones vigiladas sobre el tratamiento de los resultados acumulados por adopción y aplicación de las Normas de Contabilidad e Información Financiera aceptadas en Colombia, compiladas en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios.

**1. Tratamiento de los Resultados Acumulados por Adopción por Primera vez de las Nif<sup>1</sup>.**

---

<sup>1</sup> La Ley 1314 de 2009 y sus Decretos reglamentarios definieron las NIF como las Normas de Información Financiera en Colombia, las cuales a su vez, están conformadas, en esencia, por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las entidades clasificadas en el grupo 1, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes) para las clasificadas en el grupo 2 y a la Contabilidad Simplificada para Microempresas para las clasificadas en el grupo 3.

Los nuevos marcos normativos, compilados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, señalaron que en aplicación de la NIIF 1, la sección 35 de la NIIF para las Pymes, y el párrafo 15.8 del Decreto 2706 de 2012, según sea el caso, los ajustes resultantes de la adopción por primera vez de las NIF, contenidos en el estado de situación financiera de apertura (ESFA), se reconocerían directamente en las ganancias acumuladas, o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio<sup>2</sup>.

En desarrollo de estos preceptos legal y reglamentarios, esta Superintendencia creó la cuenta “Resultados Acumulados por Adopción por Primera Vez”, código “3600” en el Catálogo Único de Información Financiera con Fines de Supervisión, con el fin de que las entidades vigiladas registraran en esta cuenta los ajustes resultantes de la aplicación por primera vez de las NIF, es decir, al inicio del periodo de transición, bajo la premisa de que las políticas contables utilizadas en la adopción por primera vez pueden diferir de las que se aplicaban a la misma fecha utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) anteriores.

En todo caso, las entidades pertenecientes al grupo 1, debieron evaluar si requerían usar la cuenta “Otro Resultado Integral”, código “3700”, para registrar los ajustes derivados del uso de las exenciones, como por ejemplo, el costo atribuido en las propiedades, planta y equipo, tal como lo prevé la NIIF 1.

Por lo anterior, esta Superintendencia imparte instrucciones de acuerdo con las siguientes situaciones:

#### **1.1 Tratamiento del saldo neto positivo<sup>3</sup> en la cuenta de resultados acumulados por adopción por primera vez.**

En línea con lo conceptuado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP)<sup>4</sup>, esta Superintendencia establece que en razón a que este saldo neto positivo en la cuenta de resultados acumulados por adopción por primera vez se originó en la transición a NIF y no corresponde a resultados ya realizados, no se debe considerar dentro del monto de excedentes a ser distribuidos en virtud del régimen legal establecido en materia de distribución de excedentes para cada tipo de entidad<sup>5</sup>.

La distribución de estos resultados solo podrá efectuarse cuando los activos sean efectivamente realizados, es decir, cuando se haga efectiva la entrada de los fondos correspondientes, se registren en el estado de resultados y afecte el excedente a ser distribuido conforme al régimen legal.

Ahora bien, el saldo neto positivo en la cuenta de resultados acumulados por adopción por primera vez bien podría ser utilizado, si fuera el caso, para compensar la pérdida que se llegase a originar al final del periodo de transición por aplicación de NIF.

---

<sup>2</sup> Párrafo 11 de la NIIF 1, párrafo 35.8 de la sección 35 de la NIIF para las Pymes, y, párrafo 15.8 del Capítulo 15 del Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas.

<sup>3</sup> El saldo neto positivo se origina cuando en el proceso de ajustes resultantes por adopción a las NIF, el valor de excedentes de dichos ajustes (cuenta 3605 del catálogo) sea superior al valor de las pérdidas por efecto de ajustes (cuenta 3610 del catálogo).

<sup>4</sup> Conceptos del CTCP número 2014-056, 2014-341, 2014-577, 2016-093, 2016-304, 2016-490, 2016- 917, 2017-025, 2017-033.

<sup>5</sup> Artículo 54 de la Ley 79 de 1988 tratándose de cooperativas, Capítulo 4 del Decreto 1480 de 1989 para asociaciones mutualistas, Capítulo 4 del Decreto 1481 de 1989 en el caso de fondos de empleados y Capítulo 3 del Decreto 1482 de 1989 para las empresas de servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas.

## **1.2 Saldo neto negativo en la cuenta de resultados acumulados por adopción por primera vez**

El saldo neto negativo en la cuenta de resultados acumulados por adopción por primera vez, que se origina cuando en el proceso de ajustes resultantes por adopción a las NIF, el valor de las pérdidas de dichos ajustes (cuenta 3610 del catálogo) sea superior al valor de los excedentes por efecto de ajustes (cuenta 3605 del catálogo), en este caso se disminuye el patrimonio de la entidad y en virtud de lo previsto en el artículo 55 de la Ley 79 de 1988, este saldo debe ser compensado con excedentes, o con la reserva de protección de los aportes sociales, según sea el caso.

## **2. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS RESULTANTES AL FINAL DEL PERIODO DE TRANSICIÓN**

Los decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, compilados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, definieron el periodo de transición como el año anterior a la aplicación de los nuevos marcos normativos, en el cual se debió llevar la contabilidad de acuerdo con la normatividad vigente en ese momento, es decir, conforme con el Decreto 2649 de 1993, y, simultáneamente, obtener información financiera bajo los nuevos marcos normativos, para ser utilizada con fines comparativos en los estados financieros resultantes del primer periodo de aplicación, en donde la contabilidad se llevará para todos los efectos, de acuerdo con los nuevos marcos normativos.

Teniendo en cuenta que los principios para preparar los estados financieros aplicando los nuevos marcos normativos en el periodo de transición, pudo generar resultados diferentes a los obtenidos en los estados financieros aplicando la normatividad bajo los PCGA anteriores, la Superintendencia de la Economía Solidaria establece:

### **2.1 Ajuste a los libros de contabilidad**

En concordancia con lo señalado por el CTCP<sup>6</sup> y en el Documento de Orientación Técnica 001 Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos de 2014:

*“(…) no es posible continuar la contabilidad de acuerdo con las nuevas bases sin reflejar el efecto del cambio de marco técnico. Es decir, no se puede cerrar el año de transición con unos saldos e iniciar el año de la primera aplicación con otros saldos. Por consiguiente, es necesario efectuar un comprobante de ajuste donde se incluyan las diferencias por reconocimiento, baja en cuenta, revalorización y reclasificación para cada cuenta, al iniciar el año de la primera aplicación del nuevo marco técnico normativo que corresponda”.*

De esta manera el comprobante contable sugerido por el CTCP hará equivalente el último estado de situación financiera preparado bajo los PCGA anteriores con el estado de situación financiera preparado bajo los nuevos marcos normativos.

Así las cosas, el registro inicial de los libros de contabilidad elaborados sobre la base de las NIF debió basarse en los saldos de los libros elaborados sobre la base de PCGA locales debidamente ajustados a los importes que resultaron de aplicar las NIF.

Este ajuste debió realizarse a máximo nivel de detalle, con el fin de que las entidades pudieran, posteriormente, hacer el seguimiento individual y exhaustivo de las transacciones.

### **2.2 Diferencias en resultados**

En relación con la diferencia en resultados, el CTCP señaló en el Concepto número 2014-577: *“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*

---

<sup>6</sup> Concepto del CTCP número 2014-577

*de transición, la diferencia resultante deberá ser distribuida entre las utilidades o 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 preparados bajo NIIF”.*

En desarrollo de lo anterior, esta Superintendencia establece:

**a) Tratamiento de la pérdida acumulada por la diferencia en resultados.**

Si en las organizaciones vigiladas se presentó una situación, en donde el excedente obtenido en los últimos estados financieros elaborados con base en los PCGA anteriores resultó superior al excedente obtenido por efecto de la aplicación de los nuevos marcos normativos, se entiende que se realizó una distribución de excedentes mayor al excedente acumulado en el periodo de transición por aplicación de NIF, lo cual dará lugar a una pérdida acumulada.

En este caso las organizaciones solidarias vigiladas podrán absorber dicha pérdida acumulada con el saldo de la cuenta “Resultados Acumulados por Adopción por Primera Vez”, siempre que este saldo sea positivo, en el caso en que este saldo no sea suficiente para cubrir la totalidad de la pérdida, se deberá cubrir con los excedentes futuros de la entidad, o utilizando la reserva para protección de aportes sociales, según sea el caso, en concordancia con lo previsto en el artículo 55 de la Ley 79 de 1988.

Ahora bien, si el saldo de la cuenta “Resultados Acumulados por Adopción por Primera Vez” es negativo, la entidad no podrá efectuar este ajuste y la pérdida acumulada se deberá compensar con los excedentes futuros de la entidad, o utilizando la reserva para protección de aportes sociales, según se mencionó en el párrafo anterior.

**b) Tratamiento de los excedentes acumulados por la diferencia en resultados.**

Si en las organizaciones vigiladas se presentó una situación, en donde el excedente obtenido en los últimos estados financieros elaborados con base en los PCGA anteriores resultó inferior al excedente obtenido por efecto de la aplicación de los nuevos marcos normativos, se entiende que se realizó una distribución de excedentes menor al excedente acumulado en el periodo de transición por aplicación de NIF, lo cual dará lugar a un excedente acumulado.

En este caso bien pudieran las organizaciones vigiladas considerar dicha ganancia acumulada dentro del monto de excedentes a ser distribuidos en virtud del régimen legal establecido en materia de distribución de excedentes para cada tipo de entidad<sup>7</sup>.

### **3. RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES Y REVISORES FISCALES**

Los estados financieros certificados por el representante legal y el contador y debidamente dictaminados por el revisor fiscal, serán el instrumento para determinar la situación económica y financiera de la organización.

Por lo tanto, los administradores en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, así como los revisores fiscales en cumplimiento de lo previsto en los artículos 207, 208 y 209 del Código de Comercio, serán responsables de los efectos que tenga la información financiera certificada y dictaminada.

COMENTARIO

La presente circular rige a partir de la fecha de su publicación en el *Diario Oficial*.  
Cordialmente,

El Superintendente,

*Héctor Raúl Ruiz Velandia.*

(C. F.).

**Nota: Este documento fue tomado directamente de la versión PDF del Diario Oficial 50.263 del martes 13 de junio del 2017 de la Imprenta Nacional ([www.imprenta.gov.co](http://www.imprenta.gov.co))**