CTCP-10-01329-2019

Bogotá, D.C.,

Señor (a)
MINISTERIO DE EDUCACION NACIONAL
LUIIS FERNANDO PÉREZ PÉREZ
Calle 43 No. 57-14 Centro Administrativo Nacional, CAN, Bogotá, D.C.

Asunto: Consulta 1-2019-029378

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	9 de octubre de 2019
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2019-1007 -CONSULTA
Código referencia	O-6-101
tema	Definición de costos administrativos y operativos

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, rede acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017 y 2483 de 2018, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3° del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN:

El marco conceptual y las normas sobre presentación de estados financieros contenidas en los marcos de información financiera del DUR 2420 de 2015, y sus modificatorios, establecen directrices para la clasificación y agregación de partidas en los estados financieros.

CONSULTA (TEXTUAL)

"ANTECEDENTES Y CONTEXTO

Mediante el artículo 56 de la Ley 30 de 1992, fue creado el Sistema Nacional de Información de la Educación Superior -SNIES, cuyo «objetivo fundamental [es] divulgar información para orientar a la comunidad sobre la calidad, cantidad y características de las instituciones y programas del Sistema».

Por su parte, el artículo 122 de la misma Ley establece que los derechos de matrícula que exigen las instituciones de educación superior hacen parte de los derechos pecuniarios, los cuales deben ser informados al Ministerio de Educación Nacional para efectos de inspección y vigilancia.

Con base en el numeral 2 del artículo 7 de la Ley 1740 de 2014, el Ministerio de Educación Nacional puede solicitar reportes de la información financiera remitida por las instituciones de educación superior en el SNIES conforme con «los marcos técnicos normativos de contabilidad que expida el Gobierno Nacional y la Contaduría General de la Nación, en desarrollo de sus competencias y funciones».

Así mismo, en el Capítulo 8, Título 3, Parte 5, Libro 2 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, se encuentra regulado el SNIES, estableciéndose que las instituciones de educación superior deben garantizar disponibilidad de la información que determine el Ministerio de Educación Nacional mediante los formatos y mecanismos idóneos, buscándose articulación con sistemas de otras entidades (artículos 2.5.3.8.5., 2.5.3.8.6., 2.5.3.8.8.).

En este orden, el Ministerio de Educación Nacional expidió la Resolución 20434 de 28 de octubre de 2016 «Por la cual se dictan disposiciones relacionadas con la administración de la información en el Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES) y el reporte de información sobre el incremento de derechos pecuniarios, y se deroga la Resolución No. 12161 de 2015».

En el artículo 1 de la Resolución 20434 de 2016 se establecen 10 módulos contentivos de la información del SNIES y que debe ser reportada por las instituciones de educación superior. En el módulo 10 sobre los aspectos financieros, debe ser reportado:

«El valor de los derechos pecuniarios, derechos de matrícula que las instituciones cobran a los estudiantes y los informes presupuestales de ingresos y gastos, tanto de apropiación como de ejecución. Se deberá reportar mensual, trimestral, semestral y anualmente la información financiera de acuerdo con lo establecido en la Resolución 643 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, según el sector de la institución y el tipo de informe.»

Por otra parte, el Congreso de la República expidió la Ley 1917 de 2018 «Por medio de la cual se reglamenta el Sistema de Residencias Médicas en Colombia, su mecanismo de financiación y se dictan otras disposiciones», ordenándose en el artículo 12:

«ARTÍCULO 12. MATRÍCULAS DE LAS ESPECIALIZACIONES MÉDICAS EN COLOMBIA. El valor de la matrícula de los programas de especialización médico quirúrgica no podrá exceder el total de los costos administrativos y operativos en que incurra para su desarrollo la Institución de Educación Superior. Los costos reportados deben ser verificables y demostrables.
[...]»

En virtud de lo anterior, y con el propósito de establecer la información técnica que debe ser aportada por las instituciones de educación superior en el SNIES para que puedan ser ejercidas las funciones de inspección y vigilancia del Ministerio de Educación Nacional, y el SNIES cumpla con su propósito de «orientar a la comunidad sobre la calidad, cantidad y características de las instituciones y programas del Sistema», se eleva la siguiente:

CONSULTA

Sírvase informar de manera técnica y para efectos contables cuál es el alcance y en qué consisten los términos «costos administrativos y operativos» que deben discriminar las instituciones de educación superior para efectos de establecer el valor de las matrículas de los programas de especialización médico-quirúrgica. "

CONSIDERACIONES Y 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.

En primer lugar debemos anotar que no le corresponde a este consejo determinar, para efectos distintos de los contables, cuál es el alcance de los términos "costos administrativos y operativos" que deben discriminar las instituciones de educación superior para efectos de establecer el valor de las matrículas de los programas de especialización médico-quirúrgico. Nuestra función, como organismo normalizador, es recomendar al gobierno nacional sobre las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, así como dar orientación sobre ellas. Por consiguiente, cualquier aclaración sobre interpretaciones distintas de lo contable, deberá ser solicitada a otras autoridades, considerando los conceptos técnicos que sean pertinentes; por ejemplo, la función de realizar la interpretación auténtica de la ley le corresponde al Congreso de la República, autoridad ante lo cual podría elevar la consulta correspondiente.

Para el caso de los conceptos que emite este consejo, estos solo generan efectos contables, y no tienen el propósito de modificar o interpretar disposiciones legales que han sido emitidas por otras autoridades, conforme a las facultades establecidas en la Ley o en otras disposiciones reglamentarias.

Respecto del término "costos administrativos y operativos", el marco conceptual y las normas sobre presentación de estados financieros que se incorporan en los marcos técnicos del Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015, y demás normas que lo adicionen, modifiquen o sustituyan, establecen directrices para la clasificación y agregación de partidas en los estados financieros.

Tratándose del estado de resultados, para una entidad clasificada en el Grupo 1, la NIC 1 (Ver anexo 1 del DUR 2420 de 2015) indica lo siguiente:

"101. Los gastos se subclasifican para destacar los componentes del rendimiento financiero [Referencia: Marco Conceptual párrafos 4.24 a 4.28], que puedan ser diferentes en términos de frecuencia, potencial de ganancia o pérdida y capacidad de predicción. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.

102. La primera forma de desglose es el método de la "naturaleza de los gastos". Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	*X*
Otros ingresos	*X*
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	*X*
Consumos de materias primas y consumibles	*X*
Gastos por beneficios a los empleados	*X*
Gastos por depreciación y amortización	*X*
Otros gastos	*X*
Total de gastos	*(X)*
Ganancia antes de impuestos	*X*

103. La segunda forma de desglose es el método de la "función de los gastos" o del "costo de las ventas", y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante [Referencia: Marco Conceptual párrafos CC6 a CC11] que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	*X*
Costo de ventas	*(X)*
Ganancia bruta	*X*
Otros ingresos	*X*
Costos de distribución	*(X)*
Gastos de administración	*(X)*
Otros gastos	*(X)*
Ganancia antes de impuestos	*X*

104. Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

105. La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la

entidad. Puesto que cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. [Referencia: Marco Conceptual párrafos CC6 a CC11] Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, "beneficios a los empleados" tiene el mismo significado que en la NIC 19.

Como puede concluirse de lo señalado anteriormente, el marco conceptual que se aplica para entidades del Grupo 1, no establece una definición del término "costos administrativos y operativos", más bien la utilización de estos términos se da cuando la entidad presenta su estado de resultados por el método de gastos por función (aun cuando también es posible utilizar el método de gastos por naturaleza), mediante el cual de la ganancia o pérdida bruta (que surge de restar a los ingresos de actividades ordinarias el costo de ventas) se descuentan los gastos operacionales, venta y distribución de la entidad, para obtener una medida de desempeño que se denomina utilidad operacional.

Por consiguiente, cuando se utilicen estos términos podría entenderse que estos se relacionan con los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, y que son requeridos para obtener los ingresos de actividades ordinarias, por ejemplo: el costo de ventas, los gastos administrativos, los gastos de venta y distribución, depreciaciones y amortizaciones. El párrafo 4.33, del marco conceptual de entidades clasificadas en el Grupo 1, indica:

4.33 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo."

Finalmente, para tener una mayor claridad sobre los criterios de clasificación y agregación de partidas en los estados financieros preparados bajo los nuevos marcos de información financiera, le recomendamos revisar las directrices que sobre presentación y revelación se incorporan en el nuevo marco conceptual de las NIIF Plenas. Incluimos a continuación un extracto del capítulo 7 de este marco:

"Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

7.1 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.

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.

7.3 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Objetivos y principios de presentación e información a revelar

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.

7.5 La introducción de los objetivos de presentación e información a revelar en las Normas apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque estos objetivos ayudan a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicar esa información de la forma más eficaz.

7.6 La comunicación eficaz en los estados financieros es también favorecida considerando los siguientes principios:

a) la información específica de la entidad es más útil que las descripciones estandarizadas, algunas veces denominadas como "estereotipos"; y
b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y puede hacer los estados financieros menos comprensibles.

Clasificación

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

7.8 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede ensombrecer información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende representar.

Clasificación de activos y pasivos

7.9 La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Sin embargo, puede ser, en ocasiones, apropiado separar un activo o un pasivo en componentes que tengan diferentes características y clasificar dichos componentes por separado. Eso sería apropiado cuando la clasificación de los componentes por separado mejore la utilidad de la información financiera resultante. Por ejemplo, podría ser apropiado separar un activo o pasivo en componentes corrientes y no corrientes, procediendo a clasificar dichos componentes por separado.

Compensación

7.10 La compensación ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente no es apropiada.

7.11 La compensación de activos y pasivos difiere de tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta (véase los párrafos 4.48 a 4.55).

Clasificación del patrimonio

7.12 Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes (véase el párrafo 4.65).

7.13 De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles (véase el párrafo 4.66). La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Clasificación de ingresos y gastos

7.14 La clasificación se aplica a:

a) los ingresos y gastos procedentes de la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo; o
b) los componentes de estos ingresos y gastos si tienen características diferentes y se identifican por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor corriente de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor y la acumulación (devengo) de intereses (véase la Tabla 6.1). Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de la información financiera resultante.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

7,15 Los ingresos y gastos se clasifican e incluyen:

a) en el estado del resultado del periodo; o
b) fuera del estado del resultado del periodo, en otro resultado integral.

7.16 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Ese estado contiene un total o subtotal del resultado del periodo que ofrece una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Numerosos usuarios de los estados financieros incorporan ese total en su análisis como punto de partida, o bien como el principal indicador del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. No obstante, la comprensión del rendimiento financiero de una entidad para el periodo requiere un análisis de todos los ingresos y gastos reconocidos —incluyendo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral—, así como un análisis de otra información incluida en los estados financieros.

7.17 Puesto que el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, todos los ingresos y gastos se incluirán, en principio, en ese estado. Sin embargo, al desarrollar las Normas, el Consejo puede decidir en circunstancias excepcionales que los ingresos o

gastos que surjan de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo se incluyan en otro resultado integral cuando, al hacerlo, se proporcionase información más relevante en el estado del resultado del periodo o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.

7.18 Los ingresos y gastos que surgen de una base de medición de costo histórico (véase la Tabla 6.1) están incluidos en el estado de resultado del periodo. Ese es también el caso cuando los ingresos y gastos de ese tipo se identifican por separado como componentes de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo. Por ejemplo, si un activo financiero se mide a valor corriente y si los ingresos por intereses se identifican por separado de otros cambios en el valor, ese ingreso por intereses se incluye en el estado de resultado del periodo.

7.19 En principio, los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reclasifican desde otro resultado integral al estado del resultado del periodo en un periodo futuro cuando al hacerlo así da lugar a que el estado de resultado del periodo proporcione información más relevante o proporcione una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Sin embargo, si, por ejemplo, no existe una base clara para la identificación del periodo en el que la reclasificación tendría que ese resultado, o el importe que debe reclasificarse, el Consejo puede, al desarrollar las Normas, decidir que los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral no sean reclasificados posteriormente.

Agregación

7.20 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

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."

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

Wilmar Franco F

WILMAR FRANCO FRANCO
Presidente CTCP

Proyectó: Mauricio Ávila Rincón
Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco
Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco/Luis Henry Moya Moreno/Leonardo Varón García

Radicado No. 2-2019-030093
2019-10-18 05:30:39 p. m.

Radicado relacionada No. 1-2019-029378

CTCP

Bogota D.C, 18 de octubre de 2019

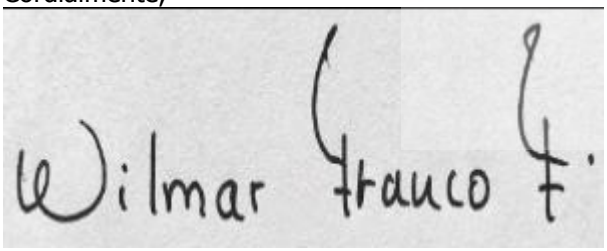
Señor(a)
LUIS FERNANDO PEREZ PEREZ
MINISTERIO DE EDUCACION NACIONAL
CLL 43 # 57 -14 CAN CENTRO ADMINISTRATIVO CAN
CUNDINAMARCA - BOGOTA

Asunto : Consulta 2019-1007

Saludo:

"De conformidad con el Decreto 2150 de 1995 y la Ley 962 de 2005, la firma mecánica que aparece a continuación, tiene plena validez para todos los efectos legales y no necesita autenticación, ni sello.
Adicionalmente este documento ha sido firmado digitalmente de conformidad con la ley 527 de 1999 y la resolución 2817 de 2012."

Cordialmente,



WILMAR FRANCO FRANCO
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

CopiaInt:
CopiaExt:

Folios: 1
Anexos:
Nombre anexos: 2019-1007 Definición costos adtvos y operativos revwff lhm lvg.pdf

Revisó: MAURICIO AVILA RINCON - CONT