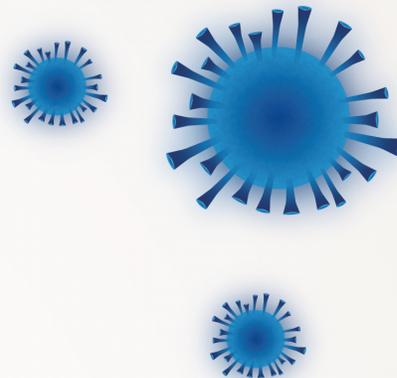




El emprendimiento
es de todos

Minhacienda



GUÍA DE ORIENTACIÓN CONTABLE EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA ECONÓMICA GENERADA POR EL COVID-19

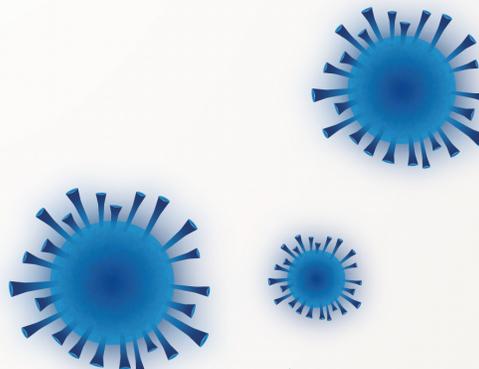


Tabla de contenido

I. PRESENTACIÓN	3
II. OBJETIVO DE LA GUÍA	4
III. ASPECTOS ESPECÍFICOS	5
1. Presentación del conjunto de estados financieros y Revelaciones adicionales en notas a los estados financieros	5
1.1 Definición:.....	5
1.2 Aspectos que considerar.....	6
2. Utilización, constitución y liberación de provisiones	7
2.1 Definición:.....	7
2.2 Aspectos a considerar.....	7
2.3 Provisión para contratos de carácter oneroso.....	8
3. Deterioro de activos generadores de efectivo	10
3.1 Definición:.....	10
3.2 Aspectos a considerar.....	10
4. Deterioro de Activos no Generadores de Efectivo	12
4.1 Definición:.....	12
4.2 Aspectos a considerar.....	13
5. Efectos en la depreciación de la propiedad, planta y equipo	14
5.1 Definición:.....	14
5.2 Aspectos a considerar.....	14
6. Valoración de inventarios	15
6.1 Definición:.....	15
6.2 Aspectos a considerar.....	16
7. Medición a valor de mercado y a valor razonable	17
7.1 Definición:.....	17
7.2 Aspectos a considerar.....	17
8. Hipótesis de negocio en marcha	18
8.1 Definición.....	18
8.2 Aspectos a considerar.....	18
9. Hechos ocurridos después del periodo contable	19

9.1	Definición:.....	19
9.2	Aspectos a considerar.....	19
10.	Recuperaciones de seguros.....	20
10.1	Aspectos a considerar.....	20
11.	Beneficios a los empleados.....	21
11.1	Definición:.....	21
11.2	Aspectos a considerar.....	21
12.	Impuesto a las ganancias.....	23
12.1	Definición:.....	23
12.2	Aspectos a considerar.....	23
12.3	Ejemplo Ilustrativo.....	24
13.	Ingreso por prestación de servicios.....	24
13.1	Definición.....	24
13.2	Aspectos a considerar.....	24
14.	Ingresos sin contraprestación.....	25
14.1	Definiciones.....	25
14.2	Tenga en cuenta que.....	27
14.3	Ejemplo ilustrativo.....	27
15.	Gasto por efectos del COVID-19.....	28

I. PRESENTACIÓN

Los impactos del COVID-19 sin excepción alguna de país a nivel mundial han sido, son y serán verdaderamente significativos y materiales tanto a nivel global como local, ya que ninguna jurisdicción se ha salvado de él.

El Gobierno colombiano ha actuado de manera rápida y oportuna como es su responsabilidad en los términos que la Constitución y la ley le facultan para afrontar la pandemia decretando las medidas gubernamentales necesarias en materia de la salud e intervención de la economía, entre otras, como las siguientes:

En materia de gasto público directo, se han decretado medidas para atender a los afectados por la pandemia, reducir la propagación del virus mediante la práctica de pruebas y el suministro tanto de bienes como de elementos de protección, y garantizar que las cadenas de suministro se mantengan, y que las personas y los hogares se sometan a las disposiciones reglamentarias gubernamentales.

En relación con el apoyo a las personas, se han determinado medidas importantes como el incremento del acceso a los beneficios sociales, tales como subsidios de ingresos y beneficios por desempleo; la postergación en las fechas límites para el pago de impuestos; y los diferimientos de las cuotas impositivas en materia de tributación.

Además, han sido importantes las medidas decretadas para empresas y entidades del sector público que incluyen subvenciones, préstamos, inversiones en patrimonio y emisión de títulos de deuda pública a largo plazo.

La pandemia por el COVID-19 y las medidas gubernamentales de intervención que se han adoptado en nuestro país con el propósito de poder mitigar sus efectos tienen como consecuencia natural, efectos financieros de manera inmediata y continua tanto en los presupuestos como en la contabilidad pública debido a la magnitud e índole de los impactos en el corto, mediano y aún más en el largo plazo. Por ello, las medidas de intervención fiscal adoptadas por el Gobierno han alcanzado material e importante significancia para la información financiera en materia contable pública a efecto de mejorar la transparencia en cuanto a la forma en que los recursos públicos se utilizan. Con ello, se busca permitirles a los ciudadanos exigir que quienes toman decisiones rindan cuentas y dejar en mejor posición a los gobiernos para afrontar el impacto que las medidas tomadas en el marco de la pandemia tienen en las cifras de los estados de situación financiera, pues los efectos sin precedentes del COVID-19 han creado riesgos e incertidumbres en las finanzas de las entidades de los diferentes niveles de la administración pública del Estado colombiano.

En línea con lo manifestado anteriormente, la Contaduría General de la Nación (CGN) entrega la presente Guía de Orientación Contable en el Marco de la Emergencia Generada por el COVID-19, con el propósito de apoyar a las entidades públicas en la aplicación de la regulación contable pública vigente para la elaboración, preparación y presentación de los

estados financieros y sus notas explicativas, en el entendido de que la información financiera pública cumple sus objetivos cuando interesa y sirve a los diferentes usuarios en la toma de decisiones y cuando hace parte de la interrelación que existe entre las entidades del Estado, los ciudadanos y la sociedad en general. De ahí que, en actual momento de crisis sin precedentes como consecuencia del COVID-19, las decisiones se ven influidas por la expectativa e incertidumbre de los acontecimientos futuros; por esto, es fundamental que dicha información se ajuste a la realidad económica, financiera y contable a efecto de que sea útil en la toma de decisiones.

La presente Guía es estrictamente de carácter didáctico, aborda los temas más relevantes que podrían tener mayor impacto por efectos de la emergencia económica, social y ambiental y no tiene por objeto resolver todas y cada una de las situaciones que se pueden presentar en la preparación y presentación de los estados financieros de cada entidad pública, dado que corresponde a los representantes legales, los gerentes públicos y los profesionales del área contable involucrados en la preparación y presentación de los estados financieros, dar cumplimiento a la regulación expedida por la CGN, con el fin de tomar las decisiones más adecuadas para la entidad contable pública, con base en el juicio profesional, las situaciones particulares, la información fiable existente y el análisis de impactos en la información financiera debidos a los hechos económicos generados para la atención de la pandemia.

La Guía de Orientación Contable en el Marco de la Emergencia Generada por el COVID-19 no pretende crear nuevas normas contables a las ya existentes en las Resoluciones 533 de 2015 y 414 de 2014 y sus modificaciones; en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ni en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, respectivamente; por el contrario, busca establecer un documento de consulta sin carácter vinculante que permita fortalecer el conocimiento para la aplicación de las normas ya existentes y considerar aquellos aspectos contables y financieros que han sido más afectados por la emergencia.

II. OBJETIVO DE LA GUÍA

Proporcionar una herramienta de consulta para los profesionales del área contable involucrados en la preparación y presentación de estados financieros, así como a los jefes de control interno, o a quienes hagan sus veces; auditores externos y revisores fiscales, de las entidades públicas, con el fin de facilitar la toma de decisiones contables y financieras con criterio profesional y comprensión, a partir del análisis de los aspectos específicos contables y financieros que tuvieron mayor impacto en el contexto actual marcado por la emergencia del COVID-19.

III. ASPECTOS ESPECÍFICOS

1. Presentación del conjunto de estados financieros y Revelaciones adicionales en notas a los estados financieros

1.1 Definición:

“Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable; b) un estado del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable; e) las notas a los estados financieros; y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior¹”.

“La información a revelar incluye, entre otras, lo siguiente: políticas aplicables o metodologías utilizadas para reconocer y medir la información expuesta; desagregaciones de la información expuesta; información sobre partidas que cumplen algunas características de la definición de un elemento e información sobre partidas que cumplen la definición de un elemento, pero no el criterio de reconocimiento.

La información revelada en las notas a los estados financieros tiene las siguientes características:

- a) es necesaria para que los usuarios comprendan los estados financieros,*
- b) proporciona información que presentan los estados financieros de manera contextualizada y según el entorno en que opera la entidad, y*
- c) tiene, generalmente, una relación clara y demostrable con la información expuesta en el cuerpo de los estados financieros a los que pertenece²”.*

Nota:

- El estado de flujos de efectivo para el marco de las entidades de gobierno es exigible a partir del periodo contable del año 2022 y será comparativo a partir del año 2023, según lo indica la Resolución 033 de febrero de 2020.
- En la presentación conjunta de los estados financieros, aplicará los aspectos a considerar por el impacto del COVID-19 a partir de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, emitida con el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020.

1 Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

2 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno

1.2 Aspectos a considerar

- Se conserva la uniformidad, lo cual facilita revelar las cifras del periodo en forma coherente con periodos anteriores. Adicionalmente, proporciona revelaciones fiables y relevantes a fin de dimensionar el impacto del COVID-19 en los estados financieros.
- Es importante incorporar las revelaciones a que haya lugar y explicaciones detalladas de la naturaleza del hecho que impacta los estados financieros con relación al Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.
- Los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se presentarán de manera comparativa con los del 31 de diciembre de 2019 sin reexpresar los saldos producto del reconocimiento de los hechos generados en el periodo de la emergencia sanitaria, económica, ambiental y social. La reexpresión procede de acuerdo con los términos contenidos en la normatividad vigente aplicable a cada entidad.
- Se deben tener en cuenta los elementos contemplados en la Resolución 441 de 2019, relacionados con la Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN, respecto de las revelaciones para el cierre de la vigencia 2020 y de la presentación de los anexos de apoyo para la preparación de las notas a los estados financieros. Además, con el apoyo de los anexos, se debe soportar la revelación de los impactos materiales en las cifras por el contexto COVID-19, identificando aquellas transacciones, eventos o hechos económicos que han cambiado su comportamiento normal.
- Las entidades, principalmente las clasificadas en la Resolución 414 de 2014, evaluarán la hipótesis de negocio en marcha, en cuyo caso revelarán, en las notas a los estados financieros, el impacto que se podría generar con relación al COVID-19 en los estados financieros al 31 de diciembre de 2020, el cual se evaluará durante el primer trimestre del año 2021.
- Las Empresas clasificadas en la Resolución 414 de 2014 podrán revelar la afectación principalmente en los indicadores y/o riesgos de liquidez, capital de trabajo y solvencia por efectos del COVID-19.

Tenga en cuenta...

Revelar en las notas a los estados financieros aquellos hechos que, a juicio de la entidad, impactaron el normal desarrollo de las actividades por efectos del COVID-19 y que no tienen impactos financieros.

- *Incorporar, en las revelaciones a los estados financieros, los juicios y fuentes que conllevaron a establecer las estimaciones contables significativas.*

2. Utilización, constitución y liberación de provisiones

2

2.1 Definición³:

“Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

***Obligación implícita** es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.”*

2.2 Aspectos a considerar

- Se debe tener en cuenta el reconocimiento y/o ajustes de provisiones ante la situación de incertidumbre, que pueden surgir por litigios, demandas en contra de la empresa o entidad, contratos onerosos y desmantelamientos, entre otros.
- Las provisiones reconocidas solo podrán ser utilizadas para soportar los desembolsos para las cuales fueron creadas, independiente de las obligaciones surgidas ante la incertidumbre del COVID-19.
- En el caso de empresas en las que se presente una reestructuración, se debe tener en cuenta las provisiones que sean objeto de reconocimiento de acuerdo con la naturaleza y/o enfoque de las operaciones, que pueden estar relacionadas con la terminación de una actividad o servicio, despido de empleados, vacaciones anticipadas, licencias remuneradas, así como, la reubicación o cambios en la organización, entre otras.

³ Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. (Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones).

- La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. Tenga en cuenta que, para las entidades de gobierno, no aplican las obligaciones implícitas.

Tenga en cuenta...

- *La constitución y revelación de provisiones originadas en litigios, demandas en contra de la empresa o entidad, contratos onerosos, entre otros.*
- *No reconocer provisiones por pérdidas futuras, originadas de las operaciones de la entidad en época de COVID-19, ni en ningún otro momento.*

2.3 Provisión para contratos de carácter oneroso

2.3.1 Definición⁴:

“Un contrato oneroso es aquel en el cual la entidad preveía obtener utilidades, pero en su ejecución se evidencia que los costos inevitables para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato exceden los beneficios económicos que se espera recibir de él teniendo en cuenta los valores recuperables. Para reconocer el contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá previamente cualquier tipo de pérdida por deterioro del valor de los activos incorporados en la ejecución del contrato.”

2.3.2 Aspectos a considerar

- Los contratos de carácter oneroso conllevan a que el nivel de gastos sea superior a los ingresos o beneficios económicos del servicio producto de la ejecución de este.
- Es importante precisar que el reconocimiento de la provisión debe considerar que un pasivo se define como *“una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio”*. Se reconocerá siempre que se identifique una obligación presente como resultado de un suceso

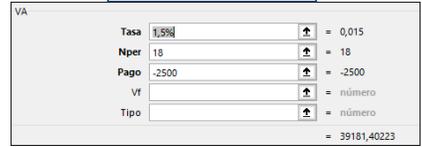
⁴ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos (Resolución 425 Y 426 de 2019).

pasado por la que es probable que se produzca una salida de recursos económicos y que todo esto pueda ser medido de manera fiable.

- Este tipo de contrato, por lo general, supone la existencia de beneficios y gravámenes recíprocos, con un sacrificio equivalente de ambas partes. Las operaciones de compraventa pueden regirse por contratos onerosos ya que el vendedor obtiene un crédito por lo que vende y, a su vez, entrega algo, mientras que el comprador recibe lo comprado y debe pagar algo a cambio.
- Los contratos a largo plazo para el suministro de productos serán de carácter oneroso cuando los costos hayan aumentado o los precios del mercado hayan bajado, y se reconocerá una provisión en la medida en que los suministros futuros se realicen con pérdidas. No se reconocerá ninguna provisión en el caso de un contrato para el suministro de productos que sea rentable, aunque genere un margen reducido con respecto a otros contratos.
- En caso de que los contratos de arrendamientos sean onerosos se aplicará el concepto de provisiones, pasivos y activos contingentes inmediatamente antes de la fecha de la aplicación inicial como una alternativa a realizar una revisión del deterioro. Si el arrendatario escoge este expediente práctico, debe ajustar el activo de derecho de uso a la fecha de la aplicación inicial por la cantidad de cualquier provisión por arrendamientos onerosos reconocida en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de la aplicación inicial.
- Las provisiones originadas en contratos de carácter oneroso se medirán por el valor presente de la pérdida esperada asociada al contrato, previa deducción de las recuperaciones asociadas al mismo.

2.3.3 Ejemplos ilustrativos

La Empresa Gobierno ABC firma un contrato comercial para el suministrar servicios, en el cual existe una cláusula por incumplimiento de \$5.000. Por efectos del período de cierre por COVID-19, hay evidencia que la probabilidad de incumplimiento supera el 50%. Por lo tanto, se decide construir una provisión por el dinero que tendrá que pagarle a la otra empresa (son 5.000).	Cuenta	Débito	Crédito
	Gastos	5.000	
	Provisión – Contratos Onerosos		5.000
	Total	5.000	5.000
Se realiza una lista de chequeo para identificar contratos de carácter oneroso. Cada entidad tendrá que efectuar un inventario de los contratos e identificar las cláusulas que podría indicar que esta frente a un contrato de carácter oneroso.	Cláusula	SI	NO
	1. Existen cláusulas que identifiquen la generación de penalidades por incumplimiento del contrato.		
	2. Existen cláusulas que establezcan los valores a cancelar por incumplimientos o sanciones.		
	3. Existen informes de interventoría o supervisor del contrato que indiquen incumplimientos recurrentes del contrato		
	4. Existen cartas o comunicados de reclamos que indiquen incumplimiento		

<p>La entidad ABC ha firmado un contrato de arrendamiento por un período de 18 meses por valor mensual de \$2.500. El arrendatario, por los efectos financieros que ocasiona el COVID-19, decidió cerrar sus operaciones; sin embargo, no hubo renegociación del contrato, debe pagar la totalidad del convenio y las cláusulas establecen cancelación anticipada so pena de pagar el 150% de los cánones restantes. Se calcula el valor presente descontado con una tasa del 1,5% mensual.</p>	<p>del contrato.</p> <p>La Entidad debe reconocer la totalidad de los cánones restantes cuando el contrato se convierte en oneroso.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>Tasa = 1,5% mensual Período = 18 meses Pago = 2.500 u.m</p> </div>  <p>El valor por el cual debe reconocer la provisión por el contrato oneroso es de \$39.181,4</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Cuenta</th> <th style="text-align: center;">Débito</th> <th style="text-align: center;">Crédito</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Gastos</td> <td style="text-align: right;">39.181,4</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Provisión – Contratos Onerosos - Arrendamientos</td> <td></td> <td style="text-align: right;">39.181,4</td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td style="text-align: right;">39.181,4</td> <td style="text-align: right;">39.181,4</td> </tr> </tbody> </table>	Cuenta	Débito	Crédito	Gastos	39.181,4		Provisión – Contratos Onerosos - Arrendamientos		39.181,4	Total	39.181,4	39.181,4
Cuenta	Débito	Crédito											
Gastos	39.181,4												
Provisión – Contratos Onerosos - Arrendamientos		39.181,4											
Total	39.181,4	39.181,4											

Nota: Es más probable que los contratos de carácter oneroso se materialicen en entidades clasificadas en la Resolución 414 de 2014 que en entidades de gobierno, clasificadas en la Resolución 533 de 2015.

3. Deterioro de activos generadores de efectivo

3

3.1 Definición⁵:

“El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.”

3.2 Aspectos a considerar

- La contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en:
 - a) propiedades, planta y equipo;
 - b) propiedades de inversión;
 - c) activos intangibles;
 - d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y
 - e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

⁵ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

- La entidad o empresa deberá evaluar si por efectos de la crisis generada por el COVID-19 se presentan condiciones adicionales que puedan conllevar a indicios de deterioro del valor de estos activos, caso en el cuál, procederá a comprobar su existencia.
- Como parte de las fuentes internas y externas, la entidad podría considerar condiciones adicionales que puedan dar origen a un indicio de deterioro por efectos del COVID-19, tales como⁶:
 - Suspensión del servicio
 - Cierre de instalaciones
 - Nivel de mantenimiento requerido en etapa de reposo o cese del activo
 - Requerimientos para reiniciar (encender) los activos o para iniciar la operatividad de estos
 - Requerimientos de mantenimiento posterior para reiniciar actividades operativas
 - Reducción del rendimiento del activo
 - Reducción en la generación de flujo de efectivo por la suspensión de la producción
 - Cambios en precios de mercado de los activos
 - Cese temporal de las operaciones o disminución de ingresos de actividades ordinarias
- Como mínimo, al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo generador de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable.
- La estimación del valor recuperable del activo llevará a determinar si el activo se encuentra deteriorado.

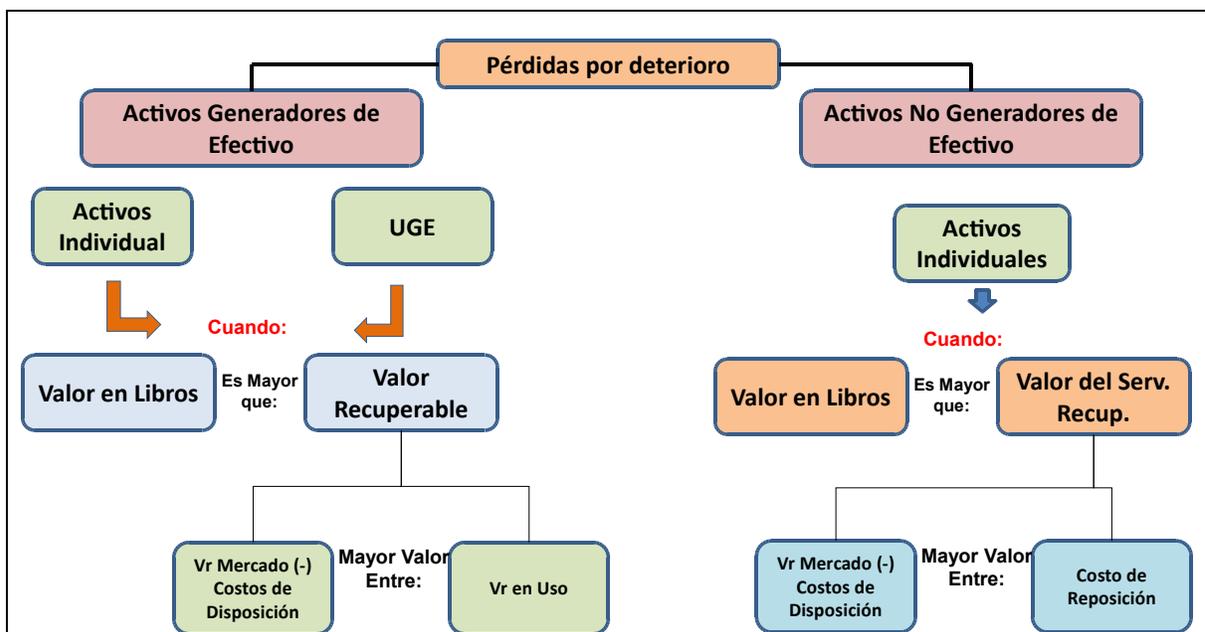
En caso de que se determine que el activo generador de efectivo se encuentra deteriorado, se debe reconocer una pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio, caso en el cual se deberá evaluar adicionalmente la necesidad de ajustar la vida útil restante del activo, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

- Adicionalmente, en forma posterior, se deberá evaluar, al final de cada período contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor recuperable del activo y efectuará la reversión del deterioro en el período correspondiente.
- Las empresas o entidades que tengan inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, que utilizan el método de la participación, al reconocer su

⁶ No es una lista exhaustiva.

participación en el resultado del ejercicio y en el patrimonio u otro resultado integral (para el caso de las empresas) de dichas entidades que presenten pérdidas, revisarán el impacto en su resultado a fin de garantizar la aplicación de la norma de deterioro. Para tal efecto, tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes posibles indicios adicionales:

- Dificultades financieras de la entidad o empresa
- Entrada en liquidación, fusión o escisión, o acuerdo de reorganización empresarial
- Pérdidas recurrentes
- Impacto generado por la crisis de COVID-19
- Medidas tomadas por el Gobierno
- Medidas adoptadas por las entidades (inversoras) para realizar ajustes sobre los flujos de efectivo estimados



Para un mayor detalle del cálculo del deterioro de activos generadores de efectivo, consulte la guía de deterioro de propiedad, planta y equipo en el siguiente enlace: http://www.contaduria.gov.co/documents/20127/36023/Versi%C3%B3n+1+%2815_06_2017%29/68554ed4-d107-fe90-531f-9ebc3232fbda



¿Dónde se pueden presentar afectaciones por la contingencia del COVID-19? Evalúe los siguientes contextos:

- Incorporación de nuevos indicios de deterioro
- Afectación en el cálculo del valor de mercado por los cambios en las tasas de interés y cambios en los valores por la demanda y oferta generada.
- Afectación en la determinación de los flujos de efectivo por los cambios en las condiciones operativas y la modificación de factores macroeconómicos como inflación y tasas de interés
- Afectación de los cambios de vida útil

4. Deterioro de Activos no Generadores de Efectivo

4.1 Definición:

“El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.”⁷

4.2 Aspectos a considerar

- De acuerdo con la clasificación otorgada por la entidad para los activos no generadores de efectivo, cuya característica principal es ser mantenidos con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, la entidad o empresa deberá evaluar si, por efectos de la crisis generada por el COVID-19, se generan indicios adicionales de deterioro del valor de estos activos, caso en el cuál, procederá a comprobar si existe deterioro. El cálculo se realiza a las propiedades, planta y equipo y a los activos intangibles que por su materialidad han sido considerados significativos.
- Como parte de las fuentes internas y externas, la entidad valorará condiciones adicionales que puedan dar origen a un indicio de deterioro por efectos del COVID-19, tales como⁸:
 - Suspensión del servicio
 - Cierre de instalaciones
 - Nivel de mantenimiento requerido en etapa de reposo o cese del activo
 - Requerimientos para reiniciar (encender) los activos o para iniciar la operatividad de estos
 - Requerimientos de mantenimiento posterior para reiniciar actividades operativas
 - Reducción del rendimiento del activo
 - Desuso de los activos
- La comprobación del deterioro se realizará cuando se considere que se tiene el indicio y, como mínimo, al final de cada período contable. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable, siendo este el mayor entre el valor de mercado, si lo hubiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición.

⁷ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

⁸ No es una lista exhaustiva.

- En caso de que se determine que el activo no generador de efectivo se encuentra deteriorado, se debe reconocer una disminución del valor en libros del activo a través de una cuenta correctora y un gasto en el resultado del ejercicio.
- Adicionalmente, en forma posterior, se deberá evaluar, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor recuperable del activo.
- En caso de que se determine que el activo no generador de efectivo se encuentra deteriorado, se debe reconocer una pérdida por deterioro en el resultado del ejercicio, caso en el cual se deberá evaluar adicionalmente la necesidad de ajustar la vida útil restante del activo, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Tenga en cuenta...



¿Dónde se pueden presentar afectaciones por la contingencia del COVID-19? Evalúe los siguientes contextos:

- *Incorporación de nuevos indicios de deterioro*
- *Afectación en el cálculo del valor recuperable, por los cambios en las tasas de interés y cambios en los valores por la demanda y oferta generada.*
- *Afectación de los cambios de vida útil*
- *Afectación por los cambios tecnológicos y nuevos requerimientos de software para las comunicaciones con la generación de nuevos requerimientos de teletrabajo*

5. Efectos en la depreciación de la propiedad, planta y equipo

5

5.1 Definición⁹:

“La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.”

5.2 Aspectos a considerar

⁹ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

- Teniendo en cuenta que los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación establecen que la depreciación de los elementos de propiedad, planta y equipo no cesará cuando los activos estén sin utilizar y que la reducción significativa en las actividades de las entidades contables públicas producto de las medidas adoptadas por el Gobierno para mitigar los efectos del COVID-19 implicó que estos elementos disminuyeran su uso a pesar de no estar utilizados, es necesario que las entidades contables públicas continúen depreciando sus activos, salvo que el método de depreciación definido en sus políticas contables esté en función del uso del activo, lo cual implicará tener en cuenta los efectos del deterioro que se generan por la no utilización de los activos.
- Ahora bien, si la entidad, en aplicación del juicio profesional, considera que la información revela la situación financiera más ajustada a la realidad, podrá hacer la extensión de la vida útil inicialmente definida para el cálculo de la depreciación de sus activos en línea con los requisitos exigidos en los respectivos marcos normativos contables.
- En las notas explicativas a los estados financieros, las entidades deberán dar a conocer los efectos financieros de la aplicación de esta medida, durante el tiempo de duración de la situación generada por efectos de la mitigación del COVID-19.

Tenga en cuenta que...



- *Se puede requerir la incorporación de nuevos indicios de deterioro.*
- *La entidad puede optar por cambiar el método de depreciación basado en el uso y no en línea recta.*
- *Las notas explicativas a los estados financieros deben ser explícitas sobre los cambios que realice la entidad sobre los criterios utilizados en el proceso de depreciación.*
- *Se debe incluir la afectación de los cambios de vida útil.*

6. Valoración de inventarios

6

6.1 Definición¹⁰:

“Valor neto de realización: *El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.*

¹⁰ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad.

La utilidad potencial de medir los activos al valor neto de realización es que un activo no debe tener un valor inferior para la entidad que el valor que podría obtener por la venta del mismo. Sin embargo, este criterio de medición no es adecuado si la entidad es capaz de utilizar los recursos en forma alternativa de una manera más eficiente; por ejemplo, al usarlos en la prestación de servicios. El valor neto de realización es, por lo tanto, útil cuando la alternativa más eficiente para la entidad es la venta del activo.

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.”

“Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición”¹¹

6.2 Aspectos a considerar

- Para efecto de la valoración de los inventarios en el periodo de mitigación de los efectos del COVID-19, las entidades contables públicas continuarán valorando sus inventarios al costo o al valor neto realizable o costo de reposición, el que sea menor, de acuerdo con el marco normativo contable aplicable y según la forma de disposición final de los inventarios. (Venta o entrega gratuita o a precios de no mercado).
- Por lo anterior, y con el fin de que, a futuro, no se requiera el reconocimiento de pérdidas significativas por deterioro al considerar aspectos como las fluctuaciones de precios o costos que se generarán tras la emergencia económica suscitada por el COVID-19, se recomienda ser prudente a la hora de aplicar el juicio profesional para realizar las estimaciones contables correspondientes.
- De otra parte, cuando en las entidades contables públicas dedicadas a la producción de bienes, se hayan presentado disminuciones en la capacidad productiva de un activo, se debe verificar el efecto en el sistema de costos del inventario, por cuanto no sería apropiado adicionar costos fijos indirectos como si el activo estuviera en todo su potencial de producción. Lo anterior, alineado con los requerimientos de los marcos normativos que establecen que *“La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios”*.

¹¹ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

- Cuando una entidad de gobierno mantenga inventarios para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se continuarán midiendo al menor valor entre el costo y el costo de reposición.
- En las notas explicativas a los estados financieros, las entidades podrán dar a conocer los efectos financieros de la aplicación de las medidas adoptadas por el Gobierno en el manejo del inventario, durante el tiempo de duración de la situación generada por efectos de la mitigación del COVID-19.

Tenga en cuenta que...



- Es posible que se presenten pérdidas significativas por las fluctuaciones de precios o costos, así como por efecto del tiempo durante el cual los inventarios no presentaron movimiento.

7. Medición a valor de mercado y a valor razonable

7

7.1 Definición¹²:

“El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción

realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.

El valor de mercado es el valor por el cual un pasivo podría ser transferido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.”

El valor razonable¹³ es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor razonable es un valor de salida, observable y no específico para la empresa.

El valor razonable es el valor por el cual un pasivo podría ser transferido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y

¹² Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno.

¹³ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor razonable es un valor de salida, observable y no específico para la empresa.” Subrayado fuera de texto.

7.2 Aspectos a considerar

- La medición al valor de mercado (por ejemplo, ciertas inversiones de administración de liquidez y el cálculo del valor de mercado menos costos estimados de venta para el costo de reposición) deben reflejar la perspectiva de los participantes e información del mercado a la fecha de medición bajo las condiciones de mercado actual. Las entidades deben prestar particular atención a la medición del valor de mercado basada en los datos otorgados por el mercado del activo y asegurarse que reflejen los efectos del COVID-19.
- Dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, los estados contables deben contener revelaciones que permitan, a los usuarios, comprender si las medidas tomadas por el Gobierno por efectos del COVID-19 han generado cambios en la medición del valor de mercado.

Tenga en cuenta que...



- *La variación del valor razonable podrá tener efecto en el cálculo del valor recuperable*
- *Los activos que se midan a valor de mercado podrían tener impacto por las variaciones de precios de mercado y tasas de interés durante la vigencia de la emergencia y más allá.*
- *Para las empresas, aplica el concepto de valor razonable y para las entidades de gobierno, el concepto de valor de mercado; por ello, se debe evaluar cada caso según el marco normativo aplicable*

8. Hipótesis de negocio en marcha

8

8.1 Definición¹⁴:

“Negocio en marcha: se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias

¹⁴ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

exógenas o endógenas se producen situaciones de liquidación de una empresa, se deben observar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.”

8.2 Aspectos a considerar

- El Marco Normativo Contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido por la Contaduría General de la Nación, establece, respecto a la hipótesis fundamental de negocio en marcha, que cuando se crea una entidad pública, se presume que la actividad que desarrollará se llevará a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación, pero a la vez, dispone que si por circunstancias internas o externas se producen situaciones de transformación o liquidación, se deben observar los criterios establecidos en las normas que se definan para tal efecto.
- De acuerdo con los efectos generados como producto de las medidas adoptadas por el Gobierno para mitigar los efectos del COVID-19, las actividades que estaban siendo realizadas por las entidades públicas se podrían impactar, generando cierto grado de incertidumbre respecto al funcionamiento normal en las actividades financieras, operativas y legales, entre otras, situación que será revelada en las notas explicativas.
- Se deberá evaluar la disponibilidad de recursos para cumplir los compromisos adquiridos, haciendo énfasis, entre otros aspectos, en la posibilidad de acceso a préstamos bancarios en el corto plazo, reestructuración de créditos y cambio de plazos para su pago, posibles incumplimientos de pago a los acreedores, posibilidades de financiación gubernamental, escasez de suministros esenciales para la operación, y falta de suministros para continuar con la producción de bienes y servicios, con el propósito de realizar los ajustes o el reconocimiento contable a que haya lugar en la aplicación del marco normativo correspondiente.

Tenga en cuenta que...



- *Se requiere realizar una evaluación de los aspectos financieros, operativos y legales que puedan generar duda sobre el adecuado cumplimiento de las actividades de las entidades por efectos de la pandemia.*
- *En las notas explicativas, se debe revelar la existencia de incertidumbres materiales, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan generar duda significativa sobre la capacidad de la entidad para seguir funcionando normalmente.*

9. Hechos ocurridos después del periodo contable

9.1 Definición¹⁵:

“Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.”

9.2 Aspectos a considerar

Dado que las condiciones de la pandemia aún no han desaparecido, las entidades se mantendrán en situación de alerta constante en relación con las condiciones de la evolución del COVID-19; por ello, durante el período posterior al cierre del 31 de diciembre de 2020, deben tener en cuenta los hechos que originan ajustes y aquellos que requieren revelación.

9.2.1 *Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste*

- Son todos aquellos eventos que estén presentes al cierre del 31 de diciembre de 2020, pero que pueden tener una definición final durante los primeros meses del año 2021. Antes de la aprobación de los estados financieros, las entidades deberán valorar los efectos en los estados financieros de cierre, tales como:
 - el fallo de un litigio judicial que confirme que la empresa tenía una obligación presente al final del periodo contable;
la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido;
 - la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas;
 - la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la empresa deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y
 - el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

9.2.2 *Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste*

- Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación como, por ejemplo:
 - la reducción o cambio en el valor de mercado de las inversiones;
 - el inicio de un proceso de combinación de negocios o la disposición de una controlada;
 - la compra o venta significativas de activos;
 - la ocurrencia de siniestros;
 - el anuncio o comienzo de reestructuraciones o procesos especiales;

¹⁵ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

- la decisión de la liquidación o cese de actividades de la empresa;
- las variaciones importantes en los precios de los activos o en las tasas de cambio;
- las diferencias en las tasas o leyes fiscales, aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado;
- el otorgamiento de garantías; y
- el inicio de litigios.

Tenga en cuenta que...



- *Se requiere realizar una evaluación de cada transacción generada posterior al cierre del ejercicio para determinar si requiere ajuste o revelación en los estados financieros.*
- *Los hechos ocurridos después del periodo contable, esto es al 31 de diciembre de 2020, podría afectar el reconocimiento y valoración de activos y pasivos en los estados financieros de ese periodo.*

10. Recuperaciones de seguros

10

10.1 Aspectos a considerar

En relación con las pólizas de seguros tomadas por las entidades y empresas, se debe analizar los riesgos que estas cubren. Las pérdidas relacionadas por efectos del COVID-19 traen consigo riesgos significativos en las entidades. Por ello, será de vital importancia que la entidad evalúe las cláusulas contractuales de cada póliza contratada para explorar la potencial reclamación a las Compañías de Seguros. En caso de que las reclamaciones sean resueltas a favor de la entidad y pasen a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso del periodo en el que dicho cambio tenga lugar; en caso de no cumplir esta condición, la entidad solo podrá revelar el activo contingente en notas a los estados financieros, de acuerdo con el marco normativo aplicable.

Tenga en cuenta que...



- *Será necesario analizar las cláusulas contractuales contenidas en cada póliza de seguro, identificando los riesgos cubiertos, tales como suspensión involuntaria de operaciones o actividades de la entidad, disminución en la operatividad y daños de equipos por inactividad, entre otros.*
- *Se deberá establecer potenciales ingresos por indemnizaciones, las cuales solo se reconocen si es prácticamente cierto el recibo de estos; de lo contrario, se revelará en las notas a los estados financieros.*

11. Beneficios a los empleados

11

11.1 Definición¹⁶:

“Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio. “

11.2 Aspectos a considerar

- Las condiciones impuestas por el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica originada por el COVID-19 podrían llegar afectar, en algunas entidades o empresas, especialmente las de salud, la forma, periodicidad y condiciones de pago y valor de los beneficios otorgados a los empleados en sus diferentes modalidades, entre otros aspectos, por disminuciones, aumentos, cambios de conceptos y fechas de pago.
- Teniendo en cuenta lo establecido en los marcos normativos contables, expedidos por la Contaduría General de la Nación, si en las condiciones dadas por la mitigación de la pandemia se generan cambios en las condiciones definidas inicialmente para otorgar los beneficios a empleados, su reconocimiento se continuará realizando en los términos definidos en los mencionados marcos contables.
- Ahora bien, si se llegara a dar un cambio por un aumento o disminución de los beneficios otorgados, tenga en cuenta los aspectos legales, administrativos y presupuestales que implican el cambio, y aplique los lineamientos definidos para su reconocimiento, en el marco normativo que le sea aplicable.
- Si el cambio se relaciona con la forma, periodicidad y condiciones de pago, evalúe realizar los ajustes administrativos y presupuestales a que haya lugar y continúe aplicando los parámetros establecidos en el marco normativo correspondiente.
- Si se llegará a dar una terminación de la relación laboral anticipada, los acuerdos a los que se llegue con los empleados se reconocerán como un pasivo por beneficios por terminación del vínculo laboral, junto con su gasto asociado, cuando se generen obligaciones por dichos beneficios.

16 Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 425 de 2019).

- Será necesario evaluar posibles acuerdos en los planes de pago de los beneficios a los empleados a corto plazo, ante la imposibilidad de cubrir sus obligaciones, sin apartarse del cumplimiento legal en el ámbito laboral.
- En caso de darse las situaciones antes descritas, las entidades públicas, aparte de continuar aplicando las normas en los términos establecidos que les sean aplicables, deben hacer especial énfasis en las notas explicativas a los estados financieros, sobre los impactos en la situación financiera, producto de los cambios generados en las condiciones iniciales de otorgamiento de los beneficios a los empleados.

Para el caso de los pagos o causación de las vacaciones, tenga en cuenta:

- Que el decreto 488 del 2020 en su artículo 4, disminuye el plazo a un día, como tiempo mínimo para que el empleador informe al empleado el inicio de disfrute de sus vacaciones, fecha a partir de la cual le concederá las vacaciones anticipadas, colectivas o acumuladas. De igual manera, el trabajador podrá solicitar en el mismo plazo que se le conceda el disfrute de las vacaciones.
- En el caso de otorgar vacaciones colectivas a empleados que no han cumplido con el tiempo mínimo para el derecho a vacaciones¹⁷, no habrá lugar a exigir al trabajador que devuelva lo recibido en exceso de vacaciones por la decisión del empleador de otorgarla anticipadamente; por tanto, no se podrá originar cuenta por cobrar alguna por vacaciones anticipadas a cargo de los empleados.

Tenga en cuenta...



- *Las normas emitidas por la emergencia sanitaria que suscitaron cambios de las condiciones iniciales pactadas en el otorgamiento de los beneficios a los empleados*
- *Posibles aumentos de los beneficios a los empleados del sector salud*
- *Posibles disminuciones de los beneficios a los empleados de las entidades que tienen procesos productivos*
- *Cambios en acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados*
- *Nuevos requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.*
- *El reconocimiento de los activos y pasivos de los beneficios posempleo a cargo de la entidad o de un tercero*
- *Revelar notas explicativas a los estados financieros, las condiciones relacionadas con los cambios en los beneficios a empleados y los impactos financieros*

¹⁷ Corte suprema de justicia en sentencia del 4 de septiembre de 1969 y Ministerio de la Protección Social Concepto 58965 de 2010.

12. Impuesto a las ganancias

12

12.1 Definición¹⁸:

*“El **impuesto a las ganancias** comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que graven las utilidades de la empresa. Para la aplicación de esta Norma se considerarán las formas de recaudo anticipado que existan sobre este impuesto, tales como anticipos o retenciones. El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias incluye tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido.*

***Impuesto diferido** es la cantidad de impuesto sobre las ganancias que se espera pagar o recuperar en periodos futuros.*

*La **base fiscal de un activo** es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.*

*La **base fiscal de un pasivo** es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.*

*Las **diferencias temporarias imponibles** son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.*

*Las **diferencias temporarias deducibles** son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.”*

12.2 Aspectos a considerar

- Los marcos normativos emitidos por la CGN han establecido que *“La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la entidad, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.”* Subrayado fuera de texto.
- El Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica originada por el COVID-19 podría afectar la utilidad de períodos futuros de las Entidades o Empresas

¹⁸ Tomado de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. (Resolución 426 de 2019).

producto de factores directos e indirectos (Cuentas por cobrar, préstamos por cobrar, reducción de ingresos, proveedores, prestadores de servicios, entre otros). El deterioro de los activos también podría reducir el monto calculado por los pasivos por impuesto diferido y/o crear diferencias temporarias deducibles adicionales.

- Las entidades o empresas que tengan calculado y registrado, en sus estados financieros, activos por impuesto diferido deberán evaluar las proyecciones de ingresos y la recuperabilidad de sus activos, por cuanto se puede originar una incertidumbre acerca de la generación suficiente de renta líquida para recuperar en el futuro y poder hacer uso del activo financiero.
- La gerencia de las Entidades o Empresas deberán desglosar cualquier juicio y estimación significativos realizados al evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido de acuerdo con la Norma de Presentación de los Estados Financieros.

12.3 Ejemplo Ilustrativo

<i>Cifras en Millones de pesos (\$000)</i>	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa Impositiva	Activo por Impuesto Diferido	Resultados
Cuenta por Cobrar	15.000,0	15.000,0				
Deterioro	(4.500)	-				
Neto	10.500,0	15.000,0	4.500,0	33,0%	1.485,0	- 1.485,0
Provisiones (Pasivo)	18.900,0	-	18.900,0	33,0%	6.237,0	- 6.237,0
					7.722,0	- 7.722,0

El cálculo del impuesto diferido activo conlleva al análisis de las partidas que lo originan y evaluar la recuperabilidad de las cuentas por cobrar, préstamos por cobrar o partidas similares por la baja recuperabilidad dado el cierre de las empresas y confinamiento del personal por los efectos del COVID-19, así como el incremento en el pasivo por provisiones originadas en nuevas demandas durante el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. De otra parte, desarrollar una planeación tributaria será importante como apoyo adicional en el momento de contabilizar los impuestos diferidos.

13. Ingreso por prestación de servicios

13.1 Definición:

“Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato”¹⁹.

13.2 Aspectos a considerar

¹⁹ Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno relacionadas con los ingresos de transacciones con contraprestación (Resolución 425 de 2019).

- Revisar si los costos incurridos durante el período de la emergencia por el COVID-19 que fueron cargados al inventario, de acuerdo con lo definido por la CGN, serán objeto de recuperación vía prestación de servicios en el futuro. En caso de no existir dicha recuperación, se deben reconocer como gastos o costos del período en que se incurrió en ellos.
- Verificar la estimación de los ingresos por prestación de servicios, cuando se evidencia disminución de estos, como resultado de la reducción de la actividad económica de la empresa o entidad. Los indicadores base para la evaluación del hecho podrían ser:
 - Incremento en las devoluciones
 - Reducción de precios
 - Descuentos por volúmenes
 - Sanciones pactadas por entregas tardías
 - Reducción de precios que puede obtener un cliente
- Revelar información acerca de la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre, entre otros, de los flujos de efectivo por los ingresos causados frente a incumplimiento en el recaudo de las cuentas por cobrar.
- Analizar y revelar los impactos por reducciones en ingresos o facturación por la prestación de servicios en periodos de cuarentena o cierre de determinadas actividades de la operación de la entidad o empresa.
- Revelar, en forma fiable, las actividades comerciales (prestación de servicios), en relación con los mayores costos de producción, pagos por terminación de contratos y pérdida por deterioro del valor de los activos, entre otros.
- Revisar, en el caso particular de las empresas de servicio (salud, educación y servicios públicos, entre otras), el aumento o disminución de la prestación del servicio como resultado de una posible variación en la planta de personal, los costos del servicio, ingresos propios (copagos u otros) y ayudas decretadas por el Gobierno.

Tenga en cuenta que...



- *Es importante revelar las estimaciones y reconocimientos de ingresos de acuerdo con lo normado y dentro de las políticas contables establecidas.*
- *Se deberá analizar y revelar hechos de incertidumbre frente al recaudo de cuentas por cobrar.*
- *No se deberá reconocer ingresos que no cumplan con los criterios de reconocimiento de los marcos normativos contables.*

14. Ingresos sin contraprestación

14

14.1 Definiciones²⁰:

“Ingresos sin contraprestación: Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Impuestos: Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

Transferencias: Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

Subvenciones: Son los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones”

- Sin contraprestación: en este caso, no se debe entregar nada a cambio, en este tipo de ingresos se registran ingresos fiscales, transferencias, subvenciones y transferencias a través de operaciones interinstitucionales.
- Con contraprestación: este caso se da cuando se debe cumplir una condición o se debe entregar algo a cambio, normalmente se da cuando se venden bienes, se prestan servicios, se arrienda un activo o se generan dividendos o intereses. En este tipo de ingresos, se deben registrar la venta de bienes, servicios y otros ingresos.

²⁰ Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno relacionadas con los ingresos de transacciones con contraprestación (Resolución 425 de 2019).

14.2 Tenga en cuenta que...



Transferencias y Subvenciones

- *Se deben revelar los impactos en las cifras, logrando identificar aquellos grupos de transacciones, eventos o hechos económicos que variaron de manera significativa su comportamiento normal por efectos del COVID-19.*
- *Las transferencias no monetarias recibidas por efectos del COVID-19, tales como inventarios (p. ej. elementos de bioseguridad); propiedades, planta y equipo (p. ej. equipo médico, ambulancias); y activos intangibles, entre otros, se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.*
- *Las transferencias o subvenciones condicionadas se reconocerán como un pasivo y una vez se cumpla la condición relacionada y se registrarán como un ingreso en el estado de resultados en el momento en que se incurra en ellas.*
- *La condición para reconocer un ingreso de un pasivo condonable será cuando la entidad tenga certeza que el proveedor o acreedor renuncia al derecho de cobrar la deuda u obligación.*

Impuestos

- *Se deberá revelar los efectos en el aplazamiento del pago de impuestos en entidades territoriales y el efecto de la condonación de capital e interés de conformidad con el Decreto 678 de 2020.*
- *Se deberá revelar los menores recaudos en los impuestos, tasas y contribuciones que la entidad haya generado por efectos del COVID-19.*
- *Se deberá revelar si, por efectos del menor recaudo de impuesto, la entidad ha contraído endeudamiento.*

14.3 Ejemplo ilustrativo

<p>Donación de recursos monetarios de una entidad de gobierno</p>	<p>Escenario 1 Donación sin restricción o condición. Se registra el ingreso con débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-depósitos en instituciones financieras y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-otras trasferencias.</p> <p>Escenario 2 Donación con restricción o condición que, de no cumplirse, deberá devolverse a la entidad que transfirió el dinero. Se registra este hecho económico como un activo sujeto a una condición y su contrapartida será un pasivo, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-depósitos en instituciones financieras, y un crédito a la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-otros pasivos diferidos.</p> <p>Escenario 3 Cuando entraron los dineros la entidad no tuvo evidencia de un derecho pendiente de cobro. Se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-depositos en entidades financieras y se acredita la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-otras trasferencias.</p>
	<p>Escenario 1 Donación de bienes tangibles que serán utilizados por la entidad para la producción o suministro de bienes y para la prestación de servicios, y que se prevé usar durante más de 12 meses. Se registra el</p>

<p>Donación de Recursos No monetarios de otra entidad de gobierno y de particulares</p> <p>NOTA: las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el estado de situación financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015</p>	<p>ingreso con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-otras transferencias.</p> <p>Escenario 2 Donación de bienes que, a su vez, son entregados de forma gratuita a terceros, como es el caso de medicamentos o alimentos donados para atender la pandemia del coronavirus (COVID-19). Se registra la adquisición de estos bienes debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-inventarios y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-otras transferencias.</p> <p>Escenario 3 Donación es de bienes para ser entregados de forma gratuita a la comunidad a nombre del Gobierno nacional. Se reconoce un gasto público social y se controla en cuentas de orden acreedoras.</p>
--	---

15. Gasto por efectos del COVID-19



Gasto público Social

- Revelar las erogaciones que las entidades efectuaron para atender directamente la situación de la emergencia económica, social y ambiental.

Gastos por Subvenciones

- Revelar las subvenciones otorgadas por el Gobierno a la empresa privada por concepto de prima, salarios, familias en acción, jóvenes en acción y adulto mayor, entre otros.

Gastos por Transferencias

- Revelar los gastos por transferencias entre entidades del sector público.

Considerar los requerimientos del formulario COVID-19 establecidos en la Resolución 109 de 2020 que puede consultar en el enlace: <http://www.contaduria.gov.co/documents/20127/225823/RESOLUCION+No.+109+DE+2020+-+FORMULARIO+COVID-19.pdf/2b2853ed-9d79-2669-c641-176be6756813>



Cuentas Claras, Estado Transparente
Bogotá D.C., Colombia
www.contaduria.gov.co

