

**CONCEPTO 528 DEL 25 DE JULIO DE 2018
CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

Bogotá, D.C.

Señor

JORGE ENRIQUE MARTINEZ JIMENEZ

jorgeenrique.martinez@cundinamarca.gov.co

Asunto: Consulta 1-2018-012137

REFERENCIA

Fecha de Radicado: 18 de 06 de 2018
Entidad de Origen: Consejo Técnico de la Contaduría Pública
N° de radicación CTCP: 2018-528-CONSULTA
Tema: Reconocimiento de activos y deterioro de cartera

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, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017, 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 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

Si la asociación no adquirió los tanques y estos corresponden a la comunidad, entonces puede ocurrir que la asociación de usuarios de acueducto rural, tan solo sea el administrador de los mismos y no necesariamente quien obtiene los beneficios económicos futuros derivados del uso de los mismos.

CONSULTA (TEXTUAL)

Agradezco darme su concepto sobre los siguientes aspectos de NIF para grupo 3:

Se trata de una asociación de usuarios de acueducto rural. La entidad tiene 3 tanques de almacenamiento de agua no tratada, lo cuales están ubicados en predios de personas naturales, miembros de la Asociación (sic), tanques que fueron construidos, uno de ellos con recursos subvencionados por el Municipio (sic) y los otros dos con recursos aportados por los usuarios. La Asociación (sic) no ha incluido estos bienes en la contabilidad por estar precisamente en predios ajenos aunque están al servicio de la ASOCIACIÓN (sic)

- 1) ¿Es necesario incluir los tanques como activos? ¿Por cuál valor? ¿En calidad de qué tipo de activo? ¿Si no hay soporte de ello es posible efectuar un reconocimiento medido a valor razonable con un avalúo técnico?*
- 2) ¿Los aportes por cobros del servicio de acueducto, cuando los usuarios no los cancelan se pueden dar de baja?*

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

Para dar respuesta a su consulta es importante mencionar la naturaleza jurídica de una asociación de usuarios de acueducto rural, para lo anterior es importante mencionar que el Decreto 421 de 2000 reglamentó, entre otros, el artículo 15.4 de la Ley 142 de 1994¹ mediante el cual se permite la creación de asociaciones (comunidades organizadas) constituidas como personas jurídicas sin ánimo de lucro para la prestación de servicios públicos de agua potables y saneamiento básico a "las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores, en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas".

En razón a lo anterior es importante identificar las siguientes situaciones:

- Que la asociación, sea la encargada de la administración y prestación del servicio público de agua potable (captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte), pero no sea la propietaria de los tanques de almacenamiento, debido que la propiedad es asignada a la

¹ Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.

comunidad, por tratarse de bienes de uso público. Debido a lo anterior solamente puede incluir en su tarifa (cobro a los usuarios), los gastos y costos relacionados con su actividad; o

- Que la asociación, sea la encargada de la administración y prestación del servicio público de agua potable (captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte), pero haya adquirido los tanques de almacenamiento, y la propiedad pertenezca a la asociación y no a la comunidad. Debido a lo anterior puede incluir en su tarifa² un componente de inversión más los derivados de sus gastos y costos relacionados con su actividad.

Si la asociación no adquirió los tanques y estos corresponden a la comunidad, entonces puede ocurrir que la asociación de usuarios de acueducto rural, tan solo sea el administrador de los mismos y no necesariamente quien obtiene los beneficios económicos futuros derivados del uso de los mismos; la anterior afirmación se sustenta en que al pertenecer los tanques a la comunidad y no a la asociación, está no puede incluirlos en su tarifa (cobro que realiza a los usuarios), por lo que no puede obtener los beneficios económicos derivados del uso de los mismos; en razón a lo anterior se concluiría que no se podrían incluir como un activo para la asociación de usuarios de acueducto rural³.

De conformidad con CINIIF 12⁴ las instalaciones de distribución de agua potable (tanques de agua construidos en predios de la comunidad) basadas en acuerdos de servicios, que cumplen la definición de acuerdos de concesión, mediante la cual se presta un servicio considerado como "público", no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo por parte de la asociación de usuarios, debido que el acuerdo contractual no otorga el derecho a usarlas. La asociación de usuarios tiene acceso a la operación de los tanques para proporcionar el servicio público en nombre del municipio, de acuerdo con los términos especificados en el contrato o en la legislación.

1. ¿Es necesario incluir los tanques como activos? ¿Por cuál valor? ¿En calidad de qué tipo de activo? ¿Si no hay soporte

² Normalmente la tarifa que cobran las asociaciones de usuarios de acueducto rural, comprenden cuatro componentes principales, el CMA (costo medio de administración, CMO (costo medio de operación), CMI (costo medio de inversión) y el costo medio de tasas ambientales.

³ Para conocer con mayor detalle el análisis realizado por IASB respecto de el "potencial para producir beneficios económicos" por parte de un activo, lo invitamos a consultar el marco conceptual emitido por IASB en 2018, en los párrafos 4.14 al 4.18.

⁴ Incorporada en el anexo 1º del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones.

de ello es posible efectuar un reconocimiento medido a valor razonable con un avalúo técnico?

Para que la asociación reconozca los tanques como activo, estos deben cumplir dos criterios establecidos en las Normas de Información Financiera para las Microempresas (numerales 2.16 y 2.19, 2.21, 2.22 del Capítulo 2 del Anexo 3 del Decreto 2420/2015) y que corresponden con:

- que se esperen beneficios económicos futuros, y
- que se puedan medir de manera fiable.

Los **beneficios económicos futuros** hacen referencia al potencial que estos tienen para contribuir con los flujos de efectivo, ya sea por el uso o la disposición de estos, según lo menciona el párrafo 2.21 de las Normas de Información Financiera para Microempresas (anexo tres del Decreto 2420 de 2015):

"El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la microempresa. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para un gran número de elementos individualmente insignificantes".

La asociación de usuarios debe examinar, si obtiene beneficios económicos futuros por la tenencia de los tanques de almacenamiento, o si simplemente actúa como un administrador de unos bienes pertenecientes a la comunidad.

Un análisis para determinar si se reciben beneficios económicos para la entidad, puede realizarse a partir de lo siguiente:

Criterio de análisis	Análisis realizado ⁵
La asociación tiene el derecho a recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico.	Por tratarse de un servicio público regulado, los flujos de efectivo contractuales de la asociación dependen de su tarifa, la cual no puede incorporar activos adquiridos por entidades de gobierno o por personas diferentes a la asociación.
La entidad tiene el derecho a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables.	Los tanques de almacenamiento, pueden corresponder a activos pertenecientes a la comunidad y no necesariamente a la asociación de usuarios, por lo que intercambiarlo con terceros no sería una potestad tan facultativa de la asociación.
La asociación tiene el derecho a arrendar el recurso económico a otra parte.	Depende de situaciones particulares. Se debe analizar si los recursos recibidos por la asociación se utilizan para reducir las tarifas cobradas a los usuarios de la información.
La asociación tiene el derecho de recibir efectivo mediante la venta del activo.	Aunque la asociación podría administrar el recurso por la venta de los tanques, es posible que la destinación de los recursos se encuentre sujeta a reintegrar el activo o a lo que la comunidad determine.
La asociación tiene el derecho de extinguir pasivos mediante la transferencia del activo.	Depende de situaciones particulares. Se debe analizar si la asociación actúa a nombre propio o como agente.

Respecto del segundo criterio: **la medición fiable**, hace referencia a que los tanques tengan un costo o un valor que pueda medirse fiablemente, según lo menciona el párrafo 2.22 de la Normas de Información Financiera para Microempresas (anexo tres del Decreto 2420 de 2015):

"2.22 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros".

Para el caso específico de los tanques de agua, dado que la asociación de usuarios no adquirió los bienes (sino que los adquirió la comunidad

⁵ El análisis realizado constituye un análisis previo que debe realizar la entidad, de conformidad con sus particularidades que pueden ser desconocidas por parte del CTCP.

para obtener agua potable), entonces no podría atribuírsele un costo asociado con los mismos, por lo que podrían no ser sujetos de reconocimiento en la información financiera de la asociación de usuarios.

Respecto de las subvenciones recibidas a través del tanque entregado por parte de una entidad de gobierno (municipio), debe analizarse si dentro de las condiciones del mismo se establece que el tanque se entrega a la asociación de usuarios, o si se entrega para la comunidad. Si el tanque se entrega a la comunidad entonces la asociación de usuarios actúa como administrador del mismo, y no debe reconocerlo en su contabilidad.

Si se trata de una subvención entregada a la asociación de usuarios y no a la comunidad, entonces debe reconocerse utilizando los criterios establecidos en la sección 24 de la NIIF para las PYMES Subvenciones Gubernamentales (incorporadas en el anexo dos del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones).

2) ¿Los aportes por cobros del servicio de acueducto, cuando los usuarios no los cancelan se pueden dar de baja?

Los numerales 2.34 y 2.35 del capítulo 2 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, aplicable a las microempresas, establece que cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor (pérdida parcial del beneficio económico futuro), la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro de valor, por lo tanto, si la asociación considera que algunas de las cuentas a cobrar resultan incobrables, debería cuantificar la posibilidad de recuperación de la cartera, y el valor que calcula no recuperable lo reconocería como un deterioro de valor con efecto en los gastos del período.

A continuación los párrafos 7.3 a 7.5 y 2.34 a 2.36 de los capítulos 7 y 2 del Anexo 3 del Decreto 2420 de 2015 y sus posteriores modificaciones, aplicables a las microempresas:

"Capítulo 7 Cuentas por cobrar (...)

7.3 Las cuentas por cobrar se medirán al costo histórico.

7.4 Las cuentas por cobrar se registran por el valor expresado en la factura o documento de cobro equivalente.

7.5 Cuando no se tenga certeza de poder recuperar una cuenta por cobrar, debe establecerse una cuenta que muestre el deterioro (provisión) que disminuya las respectivas cuentas por cobrar. Ver párrafos 2.34 a 2.36

7.6 La microempresa debe efectuar la causación de los intereses pendientes de cobro, registrándolos en el estado de resultados y afectando la respectiva cuenta por cobrar por intereses”.

“Deterioro y valor recuperable

Reconocimiento

Capítulo 2 Conceptos y Principios generales

2.34 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una microempresa evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro o de recuperación del valor de los activos, de que trata esta norma. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la microempresa reconocerá inmediatamente en cuentas de resultado una pérdida por deterioro del valor.

2.35 La microempresa medirá la pérdida por deterioro del valor de la siguiente forma: la pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del valor (que podría ser cero) que ésta recibiría por el activo si se llegara a vender o realizar en la fecha sobre la que se informa”.

En ese orden de ideas lo que debe hacer la asociación de usuarios es evaluar al final del período el importe recuperable de las cuentas por cobrar, el importe recuperable corresponde a la mejor estimación que la asociación recibiría por esa cuenta por cobrar; por ejemplo una cuenta por cobrar vencida por mucho tiempo podría deteriorarse en un 100%, pero no necesariamente darse de baja.

La cuenta por cobrar se dará de baja, observando lo dispuesto en la NIIF para las PYMES (sección 11), es decir cuando la asociación de usuarios recupere la cuenta por cobrar, cuando contractualmente se condone dicha deuda (aplican restricciones legales) o cuando la cuenta por cobrar se entienda prescrita.

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,

LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
República de Colombia

**RESPUESTA COMUNICACIÓN ENVIADA POR CORREO
ELECTRÓNICO INFO@MINCIT.GOV.CO**

Bogotá D.C., 25 de Julio del 2018

1-2018-012137

Para: **jorgeenrique.martinez@cundinamarca.gov.co**

2-2018-015008

Jorge Enrique Martínez Jimenez

Asunto: CONSULTA 2018-528

Buenas tardes

Damos respuesta a su consulta 2018-528

LEONARDO VARON GARCIA
CONSEJERO

Anexos: 2018-528 Reconocimiento de PPYE y deterioro de cartera env
LVG WFF..pdf