



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

# **Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente**

**Actualizada**

**Del 2 de enero al 29 de diciembre de 2017**

**¡Cuentas claras, Estado Transparente!**



**CONTENIDO**

1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....	9
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....	11
2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	11
2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS .....	11
2.3. CUENTAS POR COBRAR.....	17
2.4. PRESTAMOS POR COBRAR.....	27
2.5. INVENTARIOS.....	27
2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	28
2.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	28
2.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	28
2.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	28
2.10. OTROS ACTIVOS.....	28
2.11. FINANCIERAS.....	28
2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS .....	28
2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	28
2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	28
2.15. CUENTAS POR PAGAR.....	28
2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	39
2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	39
2.18. PROVISIONES .....	40
2.19. OTROS PASIVOS .....	44
2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	48
2.21. INGRESOS FISCALES .....	48
2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES.....	49
2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	49
2.24. INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	52
2.25. OTROS INGRESOS.....	52
2.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN .....	53

2.27. GASTOS DE VENTAS .....	56
2.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	57
2.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	57
2.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	57
2.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	57
2.32. OTROS GASTOS .....	57
2.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS .....	57
2.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES .....	57
2.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	57
2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES .....	62
2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	62
2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS .....	63
2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	63
2.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	63
2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES .....	63
2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	63
2.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL .....	63
2.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB).....	63
2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	63
2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	63
2.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL .....	63
2.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	64
2.49. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	64
3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014 .....	92
4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN.....	94
5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015 .....	96
6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	98

## INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública, expedida por la Contaduría General de la Nación, es un instrumento disponible para los usuarios de la información contable pública, para su uso eficaz, se presenta los criterios que se deben tenerse en cuenta para la búsqueda exitosa de los conceptos requeridos.

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

Los conceptos compilados en la Doctrina están conformados por la clasificación temática, identificación, antecedentes, consideraciones y conclusiones, cuyas connotaciones corresponden a las siguientes descripciones:

**Clasificación temática.** Se realiza a través de los descriptores que son las denominaciones que se asignan a cada uno de los criterios básicos (Marco Normativo Contable, Tema y Subtema) y que permiten a los profesionales encargados de resolver las consultas determinar el problema general consultado y el tratamiento contable o contexto en el que se circunscribe la respuesta. Así mismo, orientan al usuario de la Doctrina Contable Pública, en el proceso de búsqueda y consulta de los asuntos de su interés.

**Los antecedentes.** Constituyen la especificación de una pregunta o del problema que enfrenta un consultante. Cuando la pregunta es clara, concreta y precisa, normalmente los antecedentes corresponden a la transcripción de la pregunta y/o de los hechos más relevantes para resolver la consulta. En el caso de preguntas múltiples sobre diferentes temas o subtemas, las preguntas se enumeran en los antecedentes.

**Las consideraciones.** Son el conjunto lógico de los elementos económicos, jurídicos, regulativos o de otra índole, según el tipo de problema, los cuales soportan conceptual u operativamente un hecho o transacción de uno o varios entes contables públicos, y caracterizan la problemática o circunstancia a resolver, sustraídos de diferentes fuentes. Igualmente, despliegan los elementos del marco normativo correspondiente, contenido en la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, que se relacionen y dan sustento a la respuesta a una consulta.

**Las conclusiones.** Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a transacciones o hechos u operaciones y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o re-direcciona la consulta.

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

La Doctrina Contable Pública surge con la expedición por parte de la Contaduría General de la Nación de conceptos de carácter vinculante, que orientan a las entidades contables públicas en la interpretación de la normatividad contable expedida por la CGN.

La taxonomía determina y define los criterios básicos, requeridos para la adecuada compilación de la Doctrina Contable Pública, expedida por la Contaduría General de la Nación.

### Criterios básicos

Los criterios básicos corresponden a los elementos centrales que orientan el proceso de búsqueda para que tanto usuarios internos como externos consulten la Doctrina Contable Pública. A partir del año 2015, los criterios básicos son: Marco Normativo, Tema y Subtema.

### Marco Normativo

Indica el marco normativo que hace parte del R.C.P. al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más modelos contables. Con el cambio normativo y su transición, se pueden identificar los siguientes marcos normativos:

**Régimen de Contabilidad Pública Precedente.** Corresponde a toda la normatividad genérica expedida a partir de las Resoluciones 354 a 356 de 2007, que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, y que en el año 2017 subsiste para las entidades de Gobierno.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en aplicación de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, en especial la introducida en el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló la Resolución No. 693 de diciembre 6 de 2016.

**Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.** Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están comprendidas en el marco de la Resolución 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones

743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 12 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

**Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.** Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016.

**Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Régimen de excepción.** Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2017, se encontraba inmersa en El Anexo Técnico del Decreto 3022 de 2013 el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto 2496 de 2015, y la modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016.

**Gobierno.** Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, como la Resolución 484 de 2017 por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y demás normas que lo modifiquen.

**Entidades en Liquidación.** Aplicable a las entidades en liquidación, cuyo marco normativo fue expedido mediante Resolución 461 de 2017.

Este Marco Normativo es aplicable a las entidades en liquidación que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.

## Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas

del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

### **Subtema**

Se refiere a aspectos o circunstancias más específicas inherentes al asunto objeto de la consulta a resolver, razón por la cual recoge con mayor precisión la situación particular consultada.

# Capítulo 1

## Marco Normativo

### Régimen de Contabilidad Pública Precedente



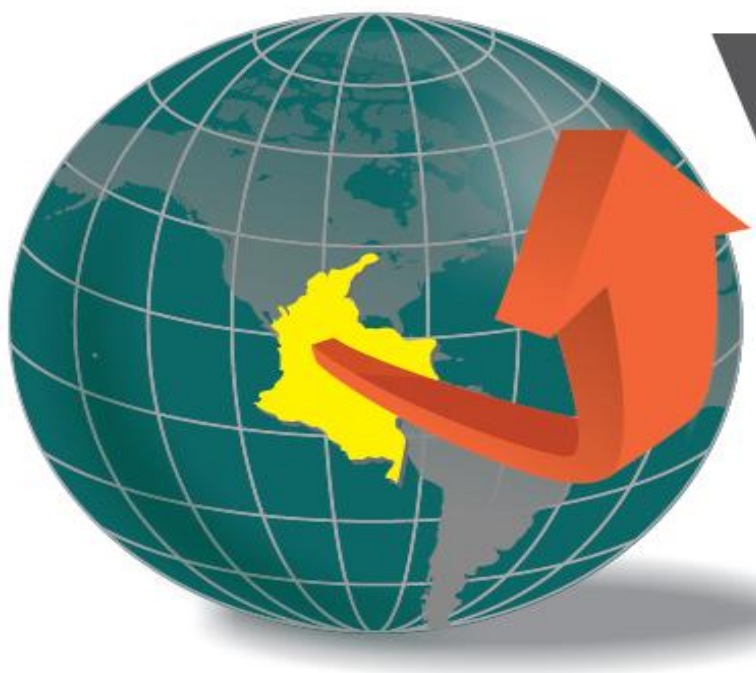


## 1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

## Capítulo 2

### Marco Normativo

# Empresas que Cotizan en el Mercado, o que Captan o Administran Ahorro del Público



## 2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

### 2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

### 2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

#### CONCEPTO No. 20172000018471 DEL 16-03-2017

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inversiones patrimoniales no controladas
	<b>SUBTEMAS</b>	Norma a aplicar para el reconocimiento de las inversiones no controladas. Presentación del estado de situación financiera comparativo

Doctor

OSCAR CALDERÓN CASTILLO

Profesional Área de Contabilidad

Fondo Financiera de Proyectos de Desarrollo - FONADE

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-000451-2 del 7 de Febrero de 2017 mediante la cual consulta lo siguiente:

“Para dar cumplimiento a lo establecido en la resolución 706 de diciembre de 2016 y al instructivo 002 de diciembre de 2016, atentamente solicito de su valiosa colaboración aclarándonos las siguientes inquietudes:

Teniendo en cuenta la creación del nuevo formulario “Variaciones Trimestrales Significativas”, para la categoría Información Contable Pública Convergencia, ya que la guía indica que a 31 dic. 2016 se deben comparar la variaciones resultantes de los años 2015 y 2016 dado lo anterior no tenemos comparativo para los años en mención, por ser FONADE entidad acogida a la Resolución 743 de 2013 ya que a partir del 1 de enero de 2016 fue que empezamos a manejar la categoría INFORMACION CONTABLE PUBLICA

CONVERGENCIA, en este orden de ideas FONADE estaría reportando únicamente el informe de variaciones para la categoría Información Contable Pública Versión 2007.13? ·

Por otro lado para el cargue de los estados financieros con sus notas en archivo PDF, se deberá cargar uno por cada categoría (INFORMACION CONTABLE PUBLICA E INFORMACION CONTABLE PUBLICA CONVERGENCIA)?, además existe algún modelo de Estado Financiero por parte de la CGN para la elaboración de estos estados financieros? Por favor tener en cuenta que para la categoría Convergencia 2015.01 no tenemos comparativo con año 2015, la pregunta es, se presentarían los estados financieros solo por el año 2016?

Respecto al manejo de inversiones en compañías no controladas, FONADE presentó una desvalorización de inversiones al corte del mes de diciembre de 2016, solicitamos su colaboración en el manejo contable que se le daría a la desvalorización bajo el régimen contable y el nuevo marco normativo, toda vez que el régimen de contabilidad Pública informa que se debería crear una provisión (1280) Vs Gasto,(5302 provisión para protección de inversiones), los cuales difieren del manejo que se les da bajo la normatividad de la Superfinanciera.

## CONSIDERACIONES

La Resolución N° 743 de 17 de diciembre de 2013, “Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, estableció en su artículo 4° el Cronograma de aplicación fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, según el cual “el cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto 2784 de 2012 para los estados financieros consolidados, así como el cronograma de aplicación del marco normativo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 2 de esta Resolución para la preparación de los estados financieros separados o individuales de los fondos de garantías y de las entidades financieras con regímenes especiales, con independencia de que sean o no emisores de valores, comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación”...

Período de transición: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública o la regulación contable expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme a la regulación que están aplicando. De manera simultánea, deberán preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, según se trate de estados

financieros consolidados, individuales o separados, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique, por primera vez, el marco referido.

Al 1° de enero de 2015, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales deberán preparar el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados. Este estado no deberá ser divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados.

Fecha de reporte: A 31 de diciembre de 2016, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales presentarán los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, correspondientes a:

- a. Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1° de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio al 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución N° 037 del 7 de febrero de 2017 “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público” señaló en su artículo 6º. “Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades

enunciadas en este artículo, aplicarán el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9.
2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos de que trata la NIIF 4.

Para las anteriores salvedades, se aplicaran las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que, para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia. “ (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En primer término, es pertinente señalar que FONADE como entidad financiera de Régimen Especial se encuentra en el ámbito de las entidades que aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, las cuales de conformidad con la Resolución 743 de 2013, tuvieron el período de transición en 2015, durante el cual además de preparar la información contable aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente, de manera simultánea, debían preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo para producir los estados financieros a 31 de diciembre de 2015, los cuales son utilizados con propósitos comparativos con los estados financieros a 31 de diciembre 2016 en los que se aplicó por primera vez el nuevo Marco normativo.

De otra parte, al 1° de enero de 2015, las entidades financieras con regímenes especiales debían preparar el estado de situación financiera de apertura, en el que por primera vez se medían los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

Ahora bien, a partir del período contable de 2016, estas entidades se encuentran en aplicación plena y en consecuencia a 31 de diciembre de 2016, debían presentar los primeros estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo.

De conformidad con lo anteriormente señalado, FONADE debió preparar para efectos de comparación en el período de transición, aplicando el nuevo marco normativo, el estado financiero de apertura a 1° de enero de 2015 y el estado de situación financiera a 31 de

diciembre de 2015 para presentarlo comparativamente con el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, con los cuales se preparan los reportes requeridos por la CGN.

Ahora bien, para la clasificación y valoración de las inversiones que poseen las entidades financieras de Régimen especial, según lo dispuesto desde la expedición de la Resolución 743 de 2013, modificada por la Resolución 037 de febrero 7 de 2017, aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías que en materia de contabilidad y de información financiera, expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000022701 DEL 05-04-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las variaciones positivas o negativas en valoración de instrumentos no derivados.

Doctor  
 JESUS ARCANGEL MONROY LOZADA  
 Grupo de Reportes Financieros UFI – ECOPETROL S.A.  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación de 11 de enero de 2017, radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2017550000078-2, donde informa que como resultado de la revisión del modelo de cobertura natural, ECOPETROL identificó un ajuste por concepto de ineficacia de un instrumento no derivado, razón por la que solicita a la CGN señalar la cuenta en la que se debe reconocer la pérdida originada en la valoración del citado instrumento o la creación de una subcuenta para tal efecto.

**CONSIDERACIONES**

La NIC 1 Presentación de Estados Financieros, incluida en el Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el párrafo 28, establece que “Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se

utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32”. (Subrayado fuera de texto)

Si bien es cierto, un activo o un pasivo financiero que no sea derivado pueden designarse como instrumentos de cobertura en caso de la cobertura de riesgos en moneda extranjera, para ello se debe tener en cuenta lo señalado en el párrafo 72 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, dispuesta en el Anexo 1.1 del Decreto N° 2420 de 2015 (Incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015), el cual señala:

“Esta Norma no limita circunstancias en las que un derivado puede ser designado como instrumento cobertura, siempre que se cumplan condiciones párrafo 88, salvo en el caso ciertas opciones emitidas (véase el párrafo GA94 apéndice). Sin embargo, un activo o un pasivo financiero que no sean derivados solo pueden designarse como instrumento de cobertura en caso de cobertura riesgo en moneda extranjera.” (Subrayado fuera de texto)

El citado párrafo 88 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, incorporada en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, el cual hace referencia a los requisitos de la contabilidad de coberturas, señala:

“Una relación de cobertura cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en los párrafos 89 a 102, si y solo si, se cumplen todas las condiciones siguientes:

(a) Al inicio de la cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la entidad para emprender la cobertura. Esa documentación incluirá la identificación del instrumento de cobertura, de la partida cubierta o transacción, de la naturaleza del riesgo que se está cubriendo y de la forma en que la entidad medirá la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a los cambios en el valor razonable de la partida cubierta o a los cambios en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto.

(b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz (véanse los párrafos GA105 a GA113 del Apéndice A) en la consecución de la compensación de los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo atribuibles al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo para tal relación de cobertura en particular que se haya documentado inicialmente.



(c) Para las coberturas del flujo de efectivo, la transacción prevista que es objeto de la cobertura, deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podrían, a la postre, afectar los resultados.

(d) La eficacia de la cobertura puede medirse con fiabilidad, es decir, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto y el valor razonable del instrumento de cobertura pueden medirse con fiabilidad.

(e) La cobertura se evalúa en un contexto de negocio en marcha, y realmente se puede concluir que ha sido altamente eficaz a lo largo de todos los periodos para los cuales ha sido designada.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el párrafo 72 de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, solo cuando se trata de la cobertura de riesgo de moneda extranjera, se permite designar activos y pasivos financieros no derivados como instrumentos de cobertura.

Una relación de cobertura dispuesta por ECOPETROL cumplirá los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con lo establecido en los párrafos 89 a 102 de la NIC 39, si y solo si, se cumplen todos los requisitos establecidos en el párrafo 88 de esa misma norma, circunstancia en que se podrá distinguir entre la parte eficaz e ineficaz de la cobertura de flujos de efectivo, y de esta forma, reconocer ambos componentes de forma distinta, caso en el que la parte ineficaz se reconocerá en la subcuenta 580420 Pérdida por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo.

Como consecuencia de lo anterior, si la partida no está designada como una relación en contabilidad de coberturas, por determinación de ECOPETROL o por el no cumplimiento de los requisitos establecidos en el párrafo 88 de la NIC 39, así la decisión de la entidad sea aplicar contabilidad de coberturas, al ser una cobertura natural, la variación de los activos y pasivos financieros involucrados se reconocerá en la cuenta de ingreso 4806 – Ajuste por diferencia en cambio, o la cuenta del gasto 5803 – Ajuste por diferencia en cambio, cuando la variación se origine en la reexpresión de los derechos y obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.

\*\*\*

## 2.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000461 DEL 06-01-2017

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO)

Doctora:

HEIDY PATRICIA GARCÍA MONTES

Directora Administrativa y Financiera

Transcribe S.A.

Cartagena -Bolívar

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500057322, del 22 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto en relación con los siguientes aspectos:

1. Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, con el propósito de elaborar las políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos entregados en concesión y los pasivos asociados a los acuerdos, considerando que el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 no establece el tratamiento contable de los acuerdos de concesión.

2. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcribe S.A. con ocasión a la suscripción del contrato de fiducia de administración y pagos para la constitución del patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO). Lo anterior, considerando que la empresa decidió operar directamente el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias junto con dos concesionarios, al haberse declararse desierto uno de los procesos de concesión; razón por la cual, Transcribe S.A. además de actuar como ente gestor, figurará como operador.

Adicionalmente, se señala que los aportes iniciales del FUDO (AIFU) entregados por los

dos concesionarios y por el operador, destinados a pagar los vehículos del transporte público colectivo a desintegrar físicamente y a conformar el Fondo de Operadores, serán reintegrados a los mismos a través de las tarifas (VEFU).

Respecto de los aportes de Transcaribe S.A., se menciona que fueron asumidos en parte por el Distrito de Cartagena, dado que la empresa no contaba con los recursos suficientes para atender la obligación.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, debe señalarse en primer lugar, que el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcaribe S.A. deben definir conjuntamente si:

a) Transcaribe S.A. actúa en una relación de agencia en la que actúa en calidad de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal.

b) Transcaribe S.A. tiene el control pleno de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y por tanto los debe reconocer en su situación financiera.

Para el efecto, debe observarse el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para entidades de gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el cual establece respecto a la definición de los activos, lo siguiente:

### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, debe considerarse el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, el cual establece respecto a la definición de los activos, lo siguiente:

#### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para

reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.”  
(Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, la Resolución N° 607 del 2016 emitida por la CGN, establece lo siguiente:

**“ARTÍCULO 1º.** Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, mediante el artículo 1º de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

**ARTÍCULO 2º. TRANSITORIO.** Con independencia del cronograma definido para la aplicación del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las empresas que deban aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente realizarán las siguientes actividades, con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión:

- a) Identificar los acuerdos de concesión
- b) Determinar, para cada uno de los acuerdos de concesión, si la empresa concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero o si le concede al operador el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio.

Para los acuerdos en los que el concedente tiene una obligación incondicional de pagar con efectivo o con otro activo financiero al concesionario, se realizarán las siguientes acciones:

- a) Identificar los pagos pendientes relacionados con la concesión.
- b) Reconocer un préstamo por pagar por el valor presente de los pagos identificados en el literal a) descontados a la tasa interna de retorno del concesionario en la fecha de inicio de la concesión. La diferencia entre este valor y el valor en libros del pasivo a 31 de diciembre de 2016, si existiere, afectará la subcuenta 326813-Préstamos por pagar de la cuenta 3268-Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si la empresa no logra identificar la tasa interna de retorno en la fecha de inicio de la concesión, medirá el pasivo por el valor en libros a 31 de diciembre de 2016.

Para los acuerdos en los que el concedente otorga al operador el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, se realizarán las siguientes acciones:

- a) Estimar los ingresos futuros de la concesión.
- b) Medir el pasivo diferido de la concesión por el valor del pasivo a 31 de diciembre de 2016, lo cual afectará la subcuenta 326818-Otros pasivos de la cuenta 3268-Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

**ARTÍCULO 4º. Vigencia y Derogatorias.** La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2017 y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Norma de acuerdos de concesión prevista en el anexo de la Resolución N° 607 del 2016, señala lo siguiente:

### “3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la empresa concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión. (...)

#### 3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

4. La empresa concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los

aportes que realice la empresa concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este (...) la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad. (...)

### 3.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

6. Cuando la empresa concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. (...)

7. Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la empresa concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

8. Si la empresa concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

#### 3.2.1. Modelo de pasivo financiero (...)

12. Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre, tratamiento contable de los aportes realizados por Transcaribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO), en su rol de operador directo del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias, al haberse declararse desierto uno de los procesos de concesión, debe mencionarse que el contrato de fiducia de administración y pagos suscrito entre Alianza Fiduciaria S.A. y los fideicomitentes, a saber: Transambiental S.A.S., Sotramac S.A.S. y Transcaribe S.A., establece en su cláusula primera las siguiente definiciones:

“PRIMERA. DEFINICIONES. (...)

‘Aportes Iniciales del FUDO’ o ‘AIFU’ significa el valor que cada Concesionario de Operación debe aportar al Patrimonio Autónomo, bien sea con recursos propios o con

recursos de entidades financieras, y que serán destinados a pagar los vehículos de la Flota a Desintegrar de los propietarios que cumplan el proceso de postulación, y a alimentar el Fondo de Operadores en los montos establecidos en los pliegos de condiciones de los Contratos de Concesión, y particularmente en las cláusulas 10 y 64 de los contratos de concesión. (...)

‘Concesionarios’ – ‘Operadores’ significa los concesionarios de los Contratos de Concesión, es decir, Transambiental S.A.S. y Sotramac S.A.S., quienes en algunos apartes del contrato se identifican como tales. Se incluye al Operador Transcaribe S.A. que sin ser concesionario, ostenta la condición de prestador del servicio (...)

‘Ente Gestor’ o ‘Entidad Estatal Contratante’ significa la entidad pública contratante, identificada en los términos previstos en los Contratos de Concesión, o cualquier empresa o entidad pública, privada o mixta que en el futuro la llegare a sustituir, quien en virtud de los Contratos de Concesión otorga a una persona llamada Concesionario, la explotación económica de la prestación del servicio de transporte público terrestre automotor masivo urbano de pasajeros del Sistema Transcaribe, en calidad de titular de éste. El Ente Gestor, en la fecha de firma del presente Contrato es Transcaribe S.A. Como se ha indicado, ostenta dos condiciones (i) Ente Gestor y (ii) Operador directo del Sistema. En el presente contrato concurre a la constitución del patrimonio autónomo bajo la condición de Operador directo del Sistema, sin perjuicio de las competencias que le corresponden como Ente Gestor. (...)

‘Fondo Unificado de Desintegración y Operadores’ o ‘FUDO’ significa el patrimonio autónomo encargado de administrar los recursos que se destinarán al proceso de desintegración física de los Vehículos del Transporte Público Colectivo Urbano existentes en la fecha de firma de los Contratos de Concesión, y a la conformación del Fondo de Operadores. EL FUDO tendrá dos compartimentos: el de Desintegración y el de Fondo de Operadores. El FUDO recibirá en la etapa de operación regular de los Contratos de Concesión el VEFU para repagar el AIFU, hasta el momento en que se alcance el IEFU de cada uno de los operadores, en las condiciones previstas en los Contratos de Concesión.

‘Ingreso Esperado de Operación’ o ‘IEDO’ significa el valor total de la remuneración ofrecida por el Concesionario para el componente de operación y sobre el cual se limitará el plazo de los Contratos de Concesión. En el momento en que los Concesionarios lleguen al establecido, sin superar el plazo máximo de los Contratos de Concesión, se dará por terminado. El valor ofrecido corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión (de acuerdo con la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el valor del IEDO ofertado, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar



las cifras, a partir de los kilómetros recorridos y el VEK. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión respectiva iguale el valor del ingreso ofertado, se dará por terminada la etapa operativa de los Contratos de Concesión. Una vez los Concesionarios hayan alcanzado el IEFU, los recursos del VEFU serán pagados a los Concesionarios y aplicarán para el cálculo del IEDO.

‘Ingreso Esperado del FUDO’ o ‘IEFU’ significa el valor total de la remuneración para los Concesionarios para el componente del FUDO y sobre el cual se limitará el plazo de repago del VEFU. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, cesará el pago del VEFU. El valor corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión (de acuerdo a la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el IEFU, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los pasajes y pagos y el VEFU. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión iguale el valor del IEFU determinado en los Contratos de Concesión, los Concesionarios seguirán recibiendo el pago del VEFU, pero su valor se aplicará para el IEDO.’ (...)

‘Ingresos Fideicomitidos’ significa todos los recursos que conforman el FUDO, el cual se alimenta con los siguientes recursos:

- A. Aportes iniciales del AIFU
- B. Pago semanal del VEFU (...)

‘Patrimonio Autónomo’ significa el patrimonio autónomo conformado por los Fideicomitentes por medio de la firma de este Contrato para administrar e invertir los recursos del FUDO, y efectuar pagos, todo según lo establecido en los Contratos de Concesión y en el presente Contrato. (...)

‘Valor Establecido para el FUDO’ o ‘VEFU’ significa el valor por cada pasaje pago que transfiere la Fiducia General del Sistema al FUDO, donde será distribuido a los Concesionarios de acuerdo a su participación porcentual según el valor del AIFU. Este valor es la base para determinar el IEFU de los Concesionarios. El VEFU será pagado a los Concesionarios desde el inicio de la operación y hasta que hayan alcanzado el IEFU. Una vez se alcance el IEFU, el VEFU será pagado a los Concesionarios y aplicará para el cálculo del IEDO.’ (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 5 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto del principio de esencia sobre la forma, lo siguiente:

“Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2.1 de la Norma de cuentas por cobrar anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala lo siguiente:

#### “2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Pertinencia de utilizar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

No es pertinente que Transcribe S.A. utilice la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, considerando que la CGN a través de la Resolución N° 607 de 2016, emitió la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, dado que es indispensable que se definan claramente los roles de cada entidad, la aplicación de una u otra norma de acuerdos de concesión se encuentra sujeta a una de las siguientes condiciones:

Si el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcribe S.A. definen conjuntamente que Transcribe S.A. actúa en una relación de agencia, asumiendo el rol de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal, Transcribe S.A. no puede aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, pues en este caso, le corresponde al ente territorial aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente prevista en el anexo de la Resolución N°

533 de 2015.

Ahora bien, si el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Transcaribe S.A. definen conjuntamente que Transcaribe S.A. tiene el control pleno de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y por tanto los debe reconocer en su situación financiera, le corresponde aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016.

Por otro lado conviene señalar que la concesión de operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena, por tratarse de una concesión de servicios que no implica la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo, en la contabilidad de la concedente sólo deben reconocerse las cargas por los servicios que proporcionan los operadores o los concesionarios como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

2. Tratamiento contable de los aportes realizados por Transcaribe S.A. al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO)

Transcaribe S.A., actuando como operador, debe reconocer los aportes realizados al patrimonio autónomo encargado del manejo del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO), como una cuenta por cobrar considerando que los aporte iniciales, serán reembolsados por la fiducia mercantil, con el monto de las tarifas recaudadas.

Por otra parte, si los recursos entregados por el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias a Transcaribe S.A. para solventar el pago de los aportes, se efectúa mediante la cesión plena del control de estos, debe reconocerse un gasto por transferencia en el ente territorial y un ingreso por subvención en Transcaribe S.A.

\*\*\*

#### **2.4. PRESTAMOS POR COBRAR**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

#### **2.5. INVENTARIOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación  
Concepto 20172000031061 del 16-06-2017

\*\*\*

**2.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.10. OTROS ACTIVOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.11. FINANCIERAS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.15. CUENTAS POR PAGAR**

**CONCEPTO No. 20172000001681 DEL 26-01-2017**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMA</b>	Depuración de pasivos cuyo tercero no se encuentra identificado al no contar con el respectivo soporte.

Doctor

Jorge Edwin Amarillo Alvarado

Vicepresidente Financiero

Fondo Nacional del Ahorro

Bogotá D.C.

### **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500042322, del 17 de junio de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento para depurar la información financiera relacionada con los pasivos destinados a cubrir el pago de cesantías de afiliados, cuyo tercero no ha sido identificado al no contar con los respectivos soportes, manifestando que se han adelantado las gestiones administrativas necesarias para establecer contacto con las entidades que en su momento reportaron al Fondo Nacional del Ahorro la información de los afiliados a través de las planillas correspondientes; sin embargo, los esfuerzos para contactarlas han sido infructuosos, debido a que la mayoría de estas entidades se encuentran liquidadas, en proceso de liquidación, fusionadas o sin vida jurídica. Adicionalmente, señala que los pasivos mencionados se originan en partidas antiguas que llevan entre ocho y veinte años reflejándose en la situación financiera del Fondo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

Los artículos 2° y 3° de la Ley N° 432 de 1998, por la cual se reorganiza el Fondo Nacional de Ahorro, se transforma su naturaleza jurídica y se dictan otras disposiciones, establecen lo siguiente:

**“Artículo 2º.- Objeto.** El Fondo Nacional de Ahorro administrará de manera eficiente las cesantías y contribuirá a la solución del problema de vivienda y de educación de los afiliados, con el fin de mejorar su calidad de vida, convirtiéndose en una alternativa de capitalización social. (...)

**Artículo 3º.- Funciones.** El Fondo Nacional de Ahorro tendrá como funciones:

- a. Recaudar las cesantías de los afiliados de acuerdo con las disposiciones vigentes;
- b. Pagar oportunamente el auxilio de cesantía a los afiliados; (...) (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 de la Norma Internacional de Contabilidad 27 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes contenida en el anexo del Decreto N° 2496 de 2015, define el pasivo, así:

“Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 5° de la Resolución N° 193 de 2016 , por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala lo siguiente respecto al cronograma de aplicación:

**“ARTÍCULO 5º. Cronograma.** El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable previsto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente:

### **“3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable**

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades. (...)

#### **3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible**

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como: (...)

### Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas de las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, contempla las siguientes cuentas:

2420 – APORTES POR PAGAR AFILIADOS FONDOS DE CESANTÍAS

4808 – INGRESOS DIVERSOS

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que bajo las condiciones expuestas en su consulta, el Fondo Nacional del Ahorro debe seguir homologando y reportando a la Contaduría General de la Nación la información financiera relacionada con los pasivos objeto de la consulta, en la cuenta 2420 - APORTES POR PAGAR AFILIADOS FONDOS DE CESANTÍAS, toda vez que la dificultad en la identificación de los afiliados, obedece a una problemática netamente administrativa del Fondo, y no representa la materialización de sucesos o condiciones que permitan concluir que es nula la probabilidad de salida de recursos que representen beneficios económicos, ni tampoco se

evidencia que se configure la modalidad de prescripción de los derechos de cobro o la extinción jurídica de la obligación, según lo contemplado en la Resolución N° 193 de 2016.

Así mismo, conviene señalar que paralelamente al proceso de homologación y reporte de la información financiera relacionada con los pasivos de que trata este concepto, el Fondo debe continuar adelantando las gestiones administrativas necesarias con los entes que custodian los archivos de las entidades liquidadas o sin vida jurídica, con el propósito de identificar los respectivos terceros de la cuenta reportada.

Ahora bien, solamente cuando se tenga certeza de que el pasivo no exista, es viable cancelar los pasivos respectivos, con impacto en los ingresos del periodo en el que se obtiene la evidencia objetiva de que es nula la probabilidad de salida de recursos que representen beneficios económicos, la prescripción de los derechos de cobro o la extinción jurídica de la obligación, cuyo reporte deberá hacerse a través de la subcuenta 480809-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000110411 DEL 20-12-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar. Conciliación de saldos de operaciones recíprocas relativas a pasivos por dividendos decretados que se reportaron como préstamos por pagar. Cambio en las reglas de eliminación de operaciones recíprocas por reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

Doctora  
SONIA TIRADO BARRERA  
Líder de Consolidación – Dirección Distrital de Contabilidad  
Secretaría Distrital del Hacienda  
Ciudad

**ANTECEDENTES**



Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011602, del 3 de marzo de 2017, mediante la cual indica que al verificar los saldos recíprocos con la Empresa de Energía de Bogotá S.A. E.S.P. (EEB S.A. E.S.P.) y con la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. (ETB S.A. E.S.P.), se encontró que los dividendos a favor del Distrito Capital, fueron reportados por estas empresas en cuentas distintas pese a que ambas aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

En el caso en concreto, es necesario mencionar que los dividendos a los que hace referencia la consulta, deben ser cancelados en cuotas anuales junto con un rendimiento financiero, y que mientras la EEB S.A. E.S.P. los reportó en la subcuenta 231317-Préstamos de socios y accionistas de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y en la subcuenta 231412- Préstamos de socios y accionistas de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, la ETB S.A. E.S.P. lo hizo en la subcuenta 243101-Dividendos y participaciones de la cuenta 2431-DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS.

Con base en lo expuesto, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes:

1. Considerando las disposiciones del nuevo Marco normativo, ¿El pasivo por dividendos puede catalogarse como préstamo por pagar y podría reportarse en las cuentas 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO?
2. De ser así, ¿La CGN tendría en cuenta estos saldos como partidas especiales a ser consideradas antes de ser reportadas como inconsistencias en operaciones recíprocas al eliminar la inversión reconocida por el Distrito Capital frente al patrimonio de dichas empresas?
3. ¿Esta situación puede dar lugar a un cambio en la tabla de reglas de eliminación?

Al respecto, me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

#### **Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público:**

La Resolución N° 037 de 2017 establece lo siguiente:

“(…) ARTICULO 3°. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1,1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015. (…)

ARTICULO 9°. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los periodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada. (…)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente en relación con la característica fundamental de representación fiel:

“CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar.

CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. (…)” (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la característica de mejora de verificabilidad, este mismo documento señala:

“CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. (…)” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 2 de la CINIIF 17 dispuesta en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, establece:

“2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guías sobre cómo una entidad debe medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas como dividendos). La NIC 1 requiere que una entidad presente información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas a los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 contenida en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, estipula:

“10 En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

- (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
- (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
  - (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
  - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
  - (iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
  - (iv) sean prudentes; y
  - (v) estén completos en todos sus extremos significativos. (...)”
 (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece la siguiente clasificación de cuentas y subcuentas:

“...23 PRESTAMOS POR PAGAR  
 2313 FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO  
 231317Préstamos de socios y accionistas (...)  
 2314 FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO  
 231412Préstamos de socios y accionistas (...)

24 CUENTAS POR PAGAR (...)  
 2434 DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS  
 243101 Dividendos y participaciones (...)"

### Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El numeral 11 de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"11. Las inversiones en controladas no serán objeto de ajuste por diferencia en cambio. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 1 de la Norma de préstamos por cobrar del mismo Marco normativo, estipula:

"1. Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero."

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, establece la siguiente clasificación de cuentas y subcuentas:

"...13 CUENTAS POR COBRAR  
 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)  
 138414 Dividendos y participaciones por cobrar

14 PRESTAMOS POR COBRAR  
 1416 PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS (...)  
 141647 Préstamos concedidos a las empresas no financieras (...)"

### Procedimientos transversales

El numeral 3.2.3 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, prescribe:

"3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente. (...)

#### 3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, que conforme a lo señalado en la Resolución N° 037 de 2017, es el establecido en el anexo técnico 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015 para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, no desarrolla de forma específica el tratamiento contable de los dividendos por pagar, sin embargo, la NIC 8 de este Marco Normativo, estipula que en ausencia de una norma que le aplique a un determinado hecho económico, las empresas deben adoptar y aplicar juicios o criterios profesionales para determinar una política contable que garantice la generación información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

A su vez, es importante mencionar que en cumplimiento de la característica de mejora de verificabilidad y del Procedimiento para la evaluación del control interno contable dispuesto en el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, las representaciones o

descripciones de los hechos económicos en los estados financieros son susceptibles de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, tanto internas como externas. Por ende, el registro de una operación, evento o condición que incida en la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de las empresas y entidades, debe estar respaldado en documentos idóneos que permitan confirmar o acreditar su magnitud, procedencia o naturaleza.

Con base en lo anteriormente expuesto, una empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017, puede reportar pasivos por dividendos como préstamos por pagar, en lugar de reportarlos como cuentas por pagar, siempre y cuando se cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa y sus propietarios manifiestan haber alcanzado un acuerdo sobre una estrategia financiera de cuya esencia económica se puede concluir que mediante el esquema de pago de los dividendos se configura una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito.

b) Se cuenta con un documento idóneo que permite corroborar que el pago gradual de los dividendos por parte de la empresa a sus propietarios, corresponde a una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito, de modo que observadores independientes debidamente informados pueden confirmar con objetividad que la presentación de los pasivos por dividendos como préstamos por pagar en los estados financieros de la empresas representan de forma fidedigna su realidad económica y la de sus socios y accionistas.

c) El documento idóneo que respalda la operación de financiamiento entre la empresa y sus propietarios, cumple con los requisitos que señalan las disposiciones legales que le apliquen, así como con las políticas y demás criterios que hayan sido definidos por la partes.

En caso de no cumplir con alguna de las condiciones anteriormente señaladas, la empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017, que haya aplazado el pago de los decretados, reportará este pasivo como una cuenta por pagar.

2. Conciliación de saldos de operaciones recíprocas relativas a pasivos por dividendos decretados que se reportaron como préstamos por pagar.

Dado que la EEB S.A. E.S.P. y ETB S.A. E.S.P y Bogotá D.C. deben alcanzar un acuerdo sobre la esencia económica que subyace en el pago gradual de los dividendos, no han de presentarse diferencias por conciliar en los saldos de las operaciones, salvo de las que se

podieren presentar como consecuencia de la aplicación de los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

En este sentido, si se concluye que entre las empresas y la entidad territorial existe una operación de financiamiento que se asimila a un contrato de empréstito y esta información puede verificarse mediante un documento idóneo que cumple con los requisitos que señalan las disposiciones legales que le apliquen, así como con las políticas y demás criterios que hayan sido definidos por la partes, las empresas reportarán el pasivo por dividendos en la subcuenta 231317-Préstamos de socios y accionistas, de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO o en la subcuenta 231412-Préstamos de socios y accionistas, de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Por su parte, la operación recíproca de la entidad territorial deberá reportarse en la 141647-Préstamos concedidos a las empresas no financieras, de la cuenta 1416 - PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Ahora bien, si se concluye que la esencia económica que subyace en el pago gradual de los dividendos, no obedece una operación de financiamiento que pueda asimilarse a un contrato de empréstito, las empresas reportarán el pasivo por dividendos en la subcuenta 243101-Dividendos y participaciones, de la cuenta 2431-DISTRIBUCIONES REALIZADAS A LOS PROPIETARIOS y la entidad territorial lo efectuará en la 138414-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. Cambio en las reglas de eliminación de operaciones recíprocas por reporte de pasivos por dividendos decretados como préstamos por pagar.

En consonancia con lo señalado en los numeral 1 y 2 de la sección de conclusiones de este concepto, no se requieren cambios en la reglas de eliminación de operaciones recíprocas debido al reporte de pasivos por dividendos como préstamos por pagar.

\*\*\*

## **2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

## **2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.18. PROVISIONES****CONCEPTO No. 20172000054341 DEL 22-08-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Informe eKOGUI como documento soporte del registro por concepto de provisiones de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales.

Doctor  
 ARIEL ALFONSO ADUÉN  
 Gerente General  
 Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE)  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500031672, del día 12 de julio de 2017, mediante la cual indica lo siguiente: “la política contable adoptada por Fonade para efectos de reconocimiento de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales en sus estados financieros, se enmarca según lo establecido por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en cuanto a la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable que no difiere de los criterios de medición establecidos por la NIC 37.”

Al respecto de las provisiones por procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, el consultante solicita se indique si para efectos de reconocimiento de estas provisiones en los estados financieros, el sustento de tal registro, corresponde al informe generado por el sistema eKOGUI o si podrían considerarse otras fuentes que den cuenta de la razonabilidad de la información consignada.

Por lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Para dar respuesta a su inquietud se hace necesario considerar la Resolución N° 037 de 2017, en la cual se incorpora, como parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, el

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

40



marco normativo dispuesto en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 para que sea aplicable a las entidades definidas en el artículo 2° de la Resolución en mención, entre las cuales se incluyen las entidades del régimen especial que cobija al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE).

El Marco Conceptual del anexo 1.1 del Decreto N° 2420 de 2015 y sus modificaciones define representación fiel en los siguientes términos: “... Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre error. ...” (Subrayado fuera del texto)

En el mismo anexo, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad 37, relativa a las Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, establece las siguientes condiciones para el reconocimiento de una provisión: a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Por lo anterior, para la estimación fiable del importe de la obligación, la NIC 37 establece lo siguiente:

“25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.”

26 En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas...” (Subrayado fuera del texto)

Para la mejor estimación para determinar el importe de la provisión, la NIC 37 indica, entre otros aspectos, lo siguiente:

“(...) 37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Decreto N° 2052 de 2014, mediante el cual se reglamentó la implementación del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado – eKOGUI, y que debe ser utilizado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos, en el artículo tercero, señala lo siguiente:

“(...) El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado — eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expidió la Resolución 353

del 1º noviembre de 2016, “Por medio de la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad”, considerando los tratamientos contables exigidos en los nuevos marcos normativos y utilizando como factor de indexación el IPC de las pretensiones.

El numeral 3.1 de la Normas de proceso contable y sistema documental contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución Nº 525 de 2016, la cual debió ser aplicada a partir de la fecha de su publicación por las empresas bajo el ámbito de la Resolución Nº 743 de 2013, que posteriormente pasaron a ser reguladas por la Resolución 037 de 2017, y las empresas de la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente con respecto a los soportes de contabilidad:

“Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. (...) Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...) Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

No es viable que la Contaduría General de la Nación determine cuál es el soporte contable para el registro de las provisiones por concepto de procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, toda vez que ello debe responder a las situaciones particulares inmersas en los eventos objeto de reconocimiento de provisiones.

La metodología contenida en la Resolución N° 353 de 2016 de la Agencia, puede considerarse como una alternativa para la medición de las provisiones y pasivos contingentes de entidades de gobierno y empresas que conforman el sector público, relacionados con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra del Estado, siempre que la entidad pública no disponga de una metodología propia que se ajuste con mayor propiedad a los requerimientos del marco normativo expedido por la CGN que le sea aplicable y que el IPC sea el factor de indexación que le aplique al proceso judicial, arbitraje o de conciliación.

Por lo anterior, si efectuada la evaluación sobre la idoneidad de la metodología seleccionada para el cálculo de la provisión contable de la probabilidad de la existencia de pasivos en relación con procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y laudos arbitrales, de cara a los casos específicos que le atañen y considerado lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad 37 para la medición de las provisiones y pasivos contingentes contenida en el Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, FONADE podrá adoptar la Metodología elaborada por la Agencia, o recurrir a otras fuentes, teniendo en cuenta:

La entidad es responsable de elaborar los documentos soportes de los registros contables por concepto de estas provisiones, los cuales deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto. Por lo anterior, la entidad debe evaluar si debe considerar como soporte único o como parte de los soportes, el informe eKOGUI. La entidad podrá incorporar también los informes elaborados por expertos, y cualquier tipo de información adicional que conduzca a la razonabilidad del registro, pues ello es propio del resorte administrativo de la Entidad.

Igualmente, FONADE deberá revelar en notas los eventos relacionados con los procesos litigiosos de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr su representación fiel en los estados financieros.

\*\*\*

### 2.19. OTROS PASIVOS

**CONCEPTO No. 20172000102351 DEL 14-11-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los desembolsos por anticipos que realiza FONADE a contratistas, derivados de los contratos de Gerencia de Proyectos.

Doctor

ARIEL ALFONSO ADUEN ANGEL

Gerente General

Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo- FONADE

Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044182, del día 2 de octubre de 2017, en la cual se amplía el concepto de los contratos de gerencia de proyectos que se había presentado en la consulta con radicado N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, de acuerdo con el compromiso acordado en la mesa de trabajo llevada a cabo entre el Fonade y la CGN, el día 30 de agosto de 2017.

En la consulta, se señala que los contratos firmados bajo la modalidad de gerencia de proyectos, consisten en la entrega de recursos a Fonade, de parte de una entidad que contrata la ejecución de un proyecto con el propósito de que el Fonade bajo su cuenta y riesgo realice la ejecución del proyecto contratado a cambio de una contraprestación por los servicios que presta. En consecuencia, la entidad contratante tendrá derecho al reintegro de los recursos que no se ejecutan en el proyecto, razón por la cual, la totalidad de los recursos recibidos por Fonade no son considerados ingresos, pues solamente tendrán derecho a los recursos tácitamente pactados en el contrato.

En la consulta del pasado 18 de agosto, el Fonade menciona que bajo esta modalidad de contrato, reporta a la CGN los recursos recibidos de las entidades, homologados al Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 037 de 2017, en un crédito en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para la ejecución de los proyectos, FONADE contrata a terceros y les realiza desembolsos en calidad de anticipos, los cuales son registrados en la cuenta “Depósitos para la ejecución de proyectos” del PUC financiero de la Superintendencia Financiera, la cual sería homologable con la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo anterior se consulta lo siguiente:

“¿Debe FONADE reconocer los anticipos desembolsados en virtud de la ejecución de contratos de gerencia de proyectos, como activos en su balance, aun cuando con su legalización no reconocerá en sus estados financieros un bien o un servicio?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El anexo 1.1. del Decreto N° 2420 de 2015, Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

“4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que

“4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

(...) 4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente

como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal... (...)

(...) 4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- (a) pago de efectivo;
- (b) transferencia de otros activos;
- (c) prestación de servicios;
- (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o
- (e) conversión del pasivo en patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto N° 288 de 2004, “Por el cual se modifica la estructura del Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, y se dictan otras disposiciones” establece lo siguiente:

**“(...) Artículo 2°. Objeto.** El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, tiene por objeto principal ser Agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.

**Artículo 3°. Funciones.** En desarrollo de su objeto el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, Fonade, podrá realizar las siguientes funciones:

3.1. Promover, estructurar, gerenciar, ejecutar y evaluar proyectos de desarrollo financiados con recursos de fuentes nacionales o internacionales.

3.2. Realizar las gestiones necesarias para garantizar la viabilidad financiera del Fondo y la de los proyectos que administra o ejecuta. (...)

3.6. Celebrar contratos para administrar recursos destinados a la ejecución de proyectos y para el desarrollo de esquemas de gerencia de proyectos. (...)” Subrayado fuera de texto

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Es importante precisar, que el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de los recursos recibidos por una entidad mediante la suscripción de algún convenio o contrato, dependerá de la realidad económica subyacente en lo

establecido en las cláusulas de estos actos jurídicos. Razón por la cual, la entidad deberá evaluar cada acto de forma independiente, considerando el objeto del mismo, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, y con ello determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe.

Con base en los argumentos expuestos por Fonade en la consulta, se infiere que en los contratos de gerencia de proyectos, los recursos recibidos de parte de un tercero para la ejecución de un proyecto, son administrados por la entidad a cambio de una contraprestación pactada en las cláusulas del contrato, razón por la cual, los recursos que no son ejecutados deben ser reembolsados a la entidad contratante. Así pues, Fonade solamente se beneficiará de esta contraprestación, en tanto que los demás recursos se destinarán exclusivamente en la ejecución del proyecto.

De acuerdo con lo anterior, para efectos de reporte a la CGN, Fonade deberá homologar los recursos que recibe para la ejecución de un contrato de gerencia de proyectos, en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, siempre y cuando se cumpla la condición de exclusividad de uso de los recursos recibidos en el proyecto contratado, y estos no constituyan un ingreso para la entidad, tal como se menciona en el párrafo anterior.

Ahora bien, periódicamente se deben realizar legalizaciones con la entidad contratante por la ejecución de los recursos, con las cuales Fonade deberá disminuir el pasivo que tenía homologado en la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; y el contratante deberá incorporar los activos, gastos o costos respectivos, derivados del cumplimiento de la misión encomendada.

Siguiendo lo mencionado en el párrafo anterior, los anticipos que Fonade entrega a terceros contratados para la ejecución de los proyectos, serán un activo para la entidad contratante, en tanto que para Fonade, constituirán una disminución del pasivo por los recursos recibidos en administración. Adicionalmente, Fonade deberá llevar el control de los recursos entregados como anticipos mediante cuentas de orden deudoras de control.

\*\*\*

## **2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

## **2.21. INGRESOS FISCALES**



En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

## 2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

## 2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000029731 DEL 05-06-2017		
1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Servicio de transporte
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por una Empresa
2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMAS</b>	Tributarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del pago de Impuesto Predial Unificado por parte de un Municipio

Doctora

INDIS MARIA DUARTE BOLIVAR  
Contador Municipio de Hatonuevo  
Municipio de Hatonuevo  
Hatonuevo, Guajira

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500016012, del día 22 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“La presente es para hacerles una consulta sobre cómo debe ser el registro contable del pago de impuesto predial unificado, que la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. cancela al Municipio de Hatonuevo la Guajira, donde dicho pago lo registran en la cuenta 6.3.60.01- Servicio públicos, debido a que el predio que ellos tienen en el Municipio corresponde al área productiva y sustenta que es un costo para ellos.

El municipio registra el pago del impuesto predial en la cuenta 4.1.05.07- impuesto predial unificado vigencia actual. Debido a esto se está presentando diferencia en las operaciones

recíprocas, las cuales no he podido conciliar con esa entidad, porque han querido hacer clasificación (Sic) de cuentas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

“Gastos

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.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por

ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)"

No obstante, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“74 SERVICIOS DE TRANSPORTE

7407 SERVICIO DE TRANSPORTE POR DUCTOS

740708 Impuestos

740795 Traslado de costos (Cr)

63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente estable en los siguientes numerales:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los

ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto Predial Unificado, es un tributo que recae sobre la propiedad inmueble, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto Predial Unificado es una erogación que está asociada clara y directamente con la prestación del servicio de transporte, la Empresa deberá registrarlo como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, la empresa E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A. deberá llevar reportar a la CGN el impuesto predial asociado al inmueble utilizado en los procesos productivos en deberá debitar la subcuenta 634507 - Servicio de transporte por oleoductos y poliductos, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acredita la subcuenta 4.1.05.07-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

\*\*\*

### 2.24. INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

### 2.25. OTROS INGRESOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de Administración y Operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de gastos por conceptos de interventoría

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de Administración y Operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de gastos por conceptos de interventoría

<b>3</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de Administración y Operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

**CONSIDERACIONES**

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

#### **“51 DE ADMINISTRACION Y OPERACION**

##### DESCRIPCION:

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

#### **5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACIÓN**

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

##### SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define tres marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el régimen

de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador.

Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

\*\*\*

## 2.27. GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite



**2.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.32. OTROS GASTOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

<b>CONCEPTO No. 20172000043311 DEL 26-07-2017</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Costo de ventas de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por una Empresa

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMAS</b>	Rentas por cobrar Ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del Impuesto de industria y comercio por parte de un Municipio

Doctor

LUIS DANIEL AGAMEZ DIAZ

Profesional Universitario

Alcaldía Municipal de El Copey

El Copey - Cesar

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027752, del día 09 de junio de 2017, en la cual se señala:

“El motivo de mi consulta es que en el Municipio de El Copey Cesar operan empresas de transporte de energía eléctrica como son Intercolombia SA, Empresa de Energía de Bogotá S.A, etc. Lógicamente estas empresas están (Sic) pagando impuesto de Industria y comercio, que el municipio registra en la subcuenta 410508 Industria y comercio de la cuenta 4105 Tributarios. Pero las compañías mencionadas causan el impuesto en la subcuenta 636001 Servicios públicos de la cuenta 6360 Servicios Públicos, presentándose una diferencia en la cuentas reciprocas con estas entidades porque los dos códigos no se eliminan. Me he comunicado con los contadores de estas entidades y me responden que ellos deben contabilizar estas transacciones de esta manera.

Solicito a ustedes un concepto de cómo se debe contabilizar este tipo de transacciones tanto para el municipio como para estas empresas.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 “Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras Disposiciones”, en los siguientes numerales, señala:

## “Gastos

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.

4.34 Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. (...)

## Reconocimiento de gastos

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

4.50 Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)

4.51 Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente depreciación o amortización. (...)”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 037 de 2017 contempla las siguientes cuentas:

“63 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6345 SERVICIOS DE TRANSPORTE

634507 Servicio de transporte por oleoductos y poliductos.

634590 Otros servicios de transporte”

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública Precedente establece en los siguientes numerales:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- 2- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- 3- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- 4- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- 5- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.

## 4105-TRIBUTARIOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. Cuando sobre las rentas objeto de causación se hayan recibido los flujos anticipadamente por procesos de titularización, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de Titularización Nacionales y 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, según corresponda.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan los ingresos.
- 2- La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las liquidaciones privadas, correcciones y ajustes.
- 2- El mayor valor establecido en las liquidaciones oficiales en firme.
- 3- El valor de las providencias falladas en contra de los contribuyentes.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Impuesto de Industria y Comercio, es un tributo que grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente las personas de forma permanente u ocasional, dicho impuesto se genera a favor de los distritos y municipios donde las actividades son desarrolladas, el pago debe reconocerse en los resultados del periodo cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, esto es, cuando haya una salida de efectivo o de sus equivalentes. Ahora bien, el Marco Conceptual contenido en el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, define gasto como las pérdidas o los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad, dado que el pago del Impuesto de industria y comercio es una erogación que está asociada directamente a la actividad económica del sujeto pasivo, las Empresas deberán registrarlas como un costo del periodo.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, las Empresas E.S.P. Intercolombia S.A. y E.S.P. Empresa de Energía de Bogotá S.A., deberán reportar a la CGN el Impuesto de industria y comercio asociado a la actividad del transporte de energía en la subcuenta 634590 - Otros servicios de transporte, de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte, le corresponde al Municipio reconocer el ingreso debitando la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, acreditando la subcuenta 410508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, toda vez que el Impuesto de industria y comercio representa flujos de entrada susceptibles de incrementar los activos de la Entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la Subcontaduría de Consolidación de la Información efectuará los ajustes pertinentes a las reglas de eliminación, a efectos que se solventen los problemas presentados el proceso de Consolidación.

\*\*\*

### 2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

### 2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)**

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

**2.49. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA****CONCEPTO No. 20172000004711 DEL 16-02-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Regulación aplicable a las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público y aplicación anticipada de NIIF 9

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora de Normativa Contable

Empresas Públicas de Medellín E.S.P.

Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017-550-000347-2, el 01 de febrero de 2017, mediante la cual se plantean las siguientes consultas:

1. ¿A las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público les son aplicables los decretos (tanto los artículos como los anexos) que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009?
2. ¿Las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicar anticipadamente la NIIF 9 al cierre del ejercicio contable de 2016, sin que se configure en un incumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública?

**CONSIDERACIONES**



Para dar respuesta a su consulta se exponen las siguientes consideraciones:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991 establece que “(...) Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...)”. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del mencionado artículo, el literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 establece que una de las funciones de la CGN es “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público” (Subrayado fuera de texto). Posteriormente, el Decreto 143 de 2004 reitera, en el numeral 1 de su artículo 2º, dicha función.

En relación con este tema, son varias las sentencias que tratan sobre las competencias de la CGN en materia de la regulación contable, entre las cuales se resaltan las siguientes: C-487 de 1997, C-1190 de 2000, C-452 de 2003 y C-557 de 2009. En el caso de la sentencia C-487 de 1997, la Corte Constitucional señaló:

“Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, ‘determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley’...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el parágrafo del artículo 1º de la Ley 1314 de 2009 señala que “Las facultades de intervención establecidas en esta Ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o a la contabilidad de costos” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, con relación a las autoridades de regulación y normalización técnica, el artículo 6º de la misma Ley, establece: “Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información” (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, y considerando que EPM es una empresa industrial y comercial del estado, 100% pública cuyo único dueño es el municipio de Medellín, la empresa debe aplicar la regulación que emite la CGN.

Por su parte, dentro del marco de las competencias constitucionales y legales y en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública en Colombia, el 17 de diciembre de 2013, la CGN expidió la Resolución 743 de 2013 “por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”. En esta Resolución se señala:

**“ARTÍCULO 1°.** Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

**ARTÍCULO 2°.** **Ámbito de aplicación.** El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

- 1- Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).(...)” (Subrayado fuera de texto).

Del texto citado de la Resolución 743 de 2013 se resalta e infiere el hecho de que se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012, y no el Decreto como tal.

Adicionalmente, el 3 de noviembre de 2015, la CGN expidió la Resolución 576 de 2015 “Por la cual se modifica el Marco normativo para las entidades sujetas al ámbito de la Resolución 743 de 2013 (modificada por las Resoluciones 598 de 2014 y 509 de 2015)”. En esta Resolución se señala:

**“ARTÍCULO 1°.** Modifíquese el Marco técnico normativo para las empresas sujetas al ámbito de la Resolución 743 de 2013 (modificada por las Resoluciones 598 de 2014 y 509 de 2015), el cual quedará tal y como se describe textualmente en el anexo del Decreto 2615 de 2014 y sus modificaciones. (...)

**ARTÍCULO 2°.** **Vigencia y derogatorias.** La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998,

tiene aplicación a partir del 1° de enero de 2016 y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias”(Subrayado fuera de texto).

Nuevamente se resalta el hecho de que la Resolución 576 de 2015 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo anexo al Decreto 2615 de 2014, y no el Decreto como tal.

Así mismo, el 7 de febrero de 2017, la CGN expidió la Resolución 037 de 2017 “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”. En esta Resolución se señala:

**“ARTÍCULO 3º.** El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015. (...)

**ARTÍCULO 9º. VIGENCIA.** La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada.

Para el período 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 9, contenida en anexo 1.1, aplicarán las normas incorporadas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015. Así mismo, para el período 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 15, contenida en el anexo 1.1, aplicarán la NIC 11 y NIC 18, contenidas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015.

Si una entidad opta por aplicar anticipadamente cualquiera de las normas que rigen a partir de 2018, o la integridad del marco técnico normativo contenido en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, deberá revelar este hecho y cumplir con todos los requerimientos de la norma o de las normas aplicadas en forma anticipada.

2. El anexo 1.2 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2131 de 2016) se aplicará a partir del 1º de enero de 2018.

**Parágrafo.** Las fechas de vigencia incorporadas en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de los mismos y, por lo tanto, estas normas solo tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia señalada en los numerales 1 y 2 del presente artículo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

### **1. ¿A las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público les son aplicables los decretos (tanto los artículos como los anexos) que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009?**

Por mandato constitucional y legal, la CGN es el ente regulador en materia de contabilidad para las entidades públicas de Colombia. Dicha competencia es respaldada por varias sentencias y es respetada por la Ley 1314 de 2009, de allí que la regulación expedida por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo no es aplicable a las entidades públicas colombianas.

Con esta precisión en el marco de la Constitución y la Ley, se evidencia que las resoluciones 743 de 2013 y 576 de 2015, expedidas por la CGN, incorporaron al Régimen de Contabilidad Pública, respectivamente, el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 y el anexo al Decreto 2615 de 2014, y no los Decretos como tal. Ahora, con la Resolución 037 de 2017 la CGN estableció que el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015; por lo tanto, se precisa entonces que se hace referencia a los anexos y no al Decreto como tal.

Por lo anterior, a las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público no les son aplicables las disposiciones contenidas en el articulado de los decretos que expiden conjuntamente los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo en desarrollo de la Ley 1314 de 2009. Únicamente le son aplicables los anexos que, mediante resoluciones de la CGN, han sido incorporados al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

### **2. ¿Las entidades públicas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicar**

**anticipadamente la NIIF 9 al cierre del ejercicio contable de 2016, sin que se configure en un incumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública?**

De acuerdo con la regulación expedida por la CGN, la NIIF 9 contenida en el anexo del Decreto 2615 de 2014 (el cual corresponde al anexo 1 del Decreto 2420 de 2015) debe ser aplicada obligatoriamente a partir del 1º de enero de 2016, tal como se estableció en la Resolución 576 de 2015.

Ahora, la aplicación obligatoria de la NIIF 9 contenida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 será a partir del 1º de enero de 2018. No obstante, las empresas sujetas al Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público pueden aplicarla anticipadamente, tal como lo establece el numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017, es decir, para el periodo contable de 2017.

Ahora bien, en virtud de la coordinación entre entidades públicas prevista en el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, la política de regulación contable definida por la CGN para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público ha acogido, para estas entidades, el marco técnico normativo aplicable en el sector privado a las entidades clasificadas en el Grupo 1, con las modificaciones y excepciones previstas en el mismo. Por lo anterior, si la entidad aplicó la NIIF 9 para el periodo contable de 2016, esta aplicación está conforme con la política de regulación contable pública definida por la CGN y con el precitado marco técnico normativo.

En todo caso, con el fin de evitar dificultades en la interpretación y vigencia de las normas, solicitamos que, con la debida oportunidad, ante cualquier inquietud que se presente se eleve la correspondiente consulta o se solicite la actualización normativa a que haya lugar.

Adicional a su consulta, puesto que en reiteradas ocasiones por vía telefónica se ha expresado el aparente error en la redacción del numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017, en el cual se entiende que está prohibida la aplicación anticipada de la NIIF 9 y la NIIF 15, nos permitimos exponer la siguiente aclaración: desde el punto de vista gramatical y semántico de la lengua, la Real Academia de la Lengua Española establece que “aun cuando” es una locución conjuntiva que puede sustituirse por las expresiones: “aunque” o “a pesar de”; es decir, este grupo de palabras, que enlaza o une ideas, contrapone un concepto a otro. De esta manera, se usa esta locución en el numeral 1 del artículo 9º de la Resolución 037 de 2017 con el fin de aclarar que la NIIF 15 y la NIIF 9 se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2018, aunque se pueden aplicar anticipadamente; en otras palabras, a pesar de que la norma establece una fecha para iniciar la aplicación, existe la posibilidad de hacerlo en fechas previas.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000020831 DEL 29-03-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Idoneidad de los soportes de contabilidad utilizados por Interconexión Eléctrica S.A (ISA) para respaldar los hechos económicos originados en las transacciones con su filial Intercolombia S.A. (ITCO)

Señor  
 JOHN BAYRON ARANGO VARGAS  
 Director de Contabilidad y Planeación Tributaria  
 Interconexión Eléctrica S.A.  
 Medellín -Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500082112, del 27 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la idoneidad de los soportes de contabilidad utilizados por Interconexión Eléctrica S.A (ISA) para respaldar los hechos económicos originados en las transacciones con su filial Intercolombia S.A. (ITCO), para la ejecución de proyectos de inversión en infraestructura, en los cuales esta última realiza labores de gerenciamiento de las obras y suministro de materiales necesarios para la construcción.

En razón de lo anterior, se requiere precisión sobre siguientes aspectos:

1. Idoneidad de las notas crédito emitidas por ITCO para soportar contablemente la devolución de materiales y por ende la reducción del costo de la infraestructura de ISA por efecto de la disminución del valor de los inventarios.
2. Pertinencia de utilizar el cómputo de los valores de las facturas mensuales menos el valor de las notas crédito por devolución de materiales menos el valor de los abonos realizados por ISA para determinar el saldo de las cuentas por pagar a ITCO.
3. Validez del documento interno de recepción de bienes y servicios; denominado Constancia de Cumplimiento, para soportar la emisión mensual de la factura por parte de

ITCO. Lo anterior, considerando que mediante este documento ISA recibe el valor del servicio de gerenciamiento de las obras y de los materiales, previo a la emisión de la factura.

4. Viabilidad de registrar de forma independiente como un menor valor de las cuentas por pagar y un menor valor de proyecto, las notas crédito por devolución de materiales de periodos anteriores, considerando que las constancias de cumplimiento que soportan la facturación mensual no incluyen este valor.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En primer lugar, el Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo 1.1 de la Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015), establece lo siguiente respecto de la información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa:

“Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa

OB12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa... (...)

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

OB17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo. (...)”

En segundo lugar, el Marco Conceptual para la Información Financiera dispuesto en el anexo 1.1 de la Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015),

establece lo siguiente respecto de las características cualitativas de la información financiera útil:

“Características cualitativas de la información financiera útil

CC4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. (...)

Características cualitativas fundamentales

CC5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel. (...)

Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. (...)

CC14 Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida en forma favorable o adversa por los usuarios. (...)

Características cualitativas de mejora

CC19 La comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada... (...)

Verificabilidad

CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel...(...)” (Subrayado fuera de texto)



En tercer lugar, el numeral 3.2.3.1 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016, señala:

#### “3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el numeral 3.1 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, establece:

#### “3.1 Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó." (Subrayado fuera texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los estados financieros con propósito general preparados y presentados por ISA deben proporcionar información sobre los recursos económicos controlados por la empresa, los derechos de los acreedores y los cambios generados en estos, procedentes de transacciones y otros sucesos.

Con el fin de alcanzar este objetivo, la información financiera de ISA, con excepción de la relacionada con los flujos de efectivo, debe prepararse utilizando la base contable de acumulación o devengo, la cual establece que los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores,

deben reconocerse en el periodo en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Adicionalmente es necesario señalar, que la información financiera preparada y presentada por ISA sólo es útil a los usuarios, si esta es relevante y representa fielmente lo que pretende representar; siendo la verificabilidad la característica cualitativa que permite asegurar la representación fiel de los hechos o fenómenos económicos. De ahí que sea imprescindible emplear soportes idóneos para registrar los efectos de las transacciones y otros sucesos, asegurando de este modo que la información registrada pueda ser objeto de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria por parte de observadores independientes debidamente informados.

Así mismo, es de anotar que la definición de los soportes idóneos es un asunto propio del resorte administrativo de la entidad; razón por la cual, ISA debe hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con las disposiciones legales que les sea aplicables, así como las políticas y demás criterios definidos por la empresa.

En ese orden de ideas, conviene efectuar las siguientes precisiones:

1. Los soportes idóneos que respaldan el registro contable de la devolución de materiales a ITCO, han de ser definidos por ISA, los cuales podrían ser de origen externo o interno de acuerdo con las políticas y demás criterios establecidos por la empresa. Son ejemplos de los primeros, las notas crédito emitidas por ITCO y de los segundos, los documentos diseñados e implementados por ISA que permitan dejar constancia del recibo a satisfacción de los inventarios por parte de su filial.

En cada caso, la fecha de emisión del documento soporte idóneo debe coincidir con el momento en cual se efectúa la devolución de los inventarios, de modo que el efecto de la devolución se reconozca en el periodo en el cual el hecho económico tiene lugar, en consonancia con la base contable de acumulación o devengo.

2. La fuente apropiada para determinar el saldo con respecto a un tercero, son los libros auxiliares de contabilidad, en los cuales se efectúan los registros de la totalidad de los hechos económicos derivados de una transacción, y que a su vez deben estar soportados en documentos idóneos de origen externo o interno. Por lo anterior, ISA debe efectuar un análisis de los soportes requeridos que le permitan representar fielmente la realidad económica y financiera de los derechos de ITCO frente ISA, contemplando los eventos no transaccionales que surgen por la aplicación del Marco Normativo que le es aplicable.

Como consecuencia de ello, no es pertinente pretender determinar el saldo con respecto a un tercero, sobre la base de soportes contables predefinidos, cuando se corre el riesgo de no contemplar el efecto de otros documentos que igualmente podrían tener características de idoneidad y por tanto podrían incidir en el saldo a determinar. Así por ejemplo, en el caso expuesto en la consulta, ISA podría estar dejando de lado el efecto del costo efectivo de las cuentas por pagar, al utilizar sólo el computo de los valores de las facturas mensuales menos el valor de las notas crédito por devolución de materiales menos el valor de los abonos realizados para determinar el saldo de las cuentas por pagar a ITCO.

3. Conciérne a ISA evaluar la validez del documento interno de recepción de bienes y servicios, denominado Constancia de Cumplimiento, para soportar la emisión mensual de la factura por parte de ITCO. No obstante, es de anotar que este documento debe contemplar el valor de los bienes y servicios efectivamente recibidos a fin que refleje fielmente los hechos económicos derivados de las transacciones, en cumplimiento de la Norma de proceso contable y sistema documental contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016.

4. Como se explicó en el primer apartado de las precisiones, las devoluciones de materiales deben estar soportadas por documentos soportes idóneos cuya fecha de emisión han de coincidir con los periodos en los cuales se efectúa dicha devolución, de conformidad con la base contable de acumulación o devengo. Por consiguiente, ISA debe contemplar en su política contable los mecanismos alternos para soportar la devolución de los materiales y por ende un menor de la cuenta por pagar, cuando no exista oportunidad en la recepción de las notas crédito por devolución de materiales de periodos anteriores.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	<b>SUBTEMAS</b>	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.
--	-----------------	---

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?

2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución Nº 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación;

por medio de la cual “se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica.”

Además, en este procedimiento se establece que “Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto)

### **Nuevo Marco Normativo**

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución Nº 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

“Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por otro lado señala que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

### **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.

2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.

3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000044381 DEL 09-08-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013

Doctor

GERARDO SANTAMARÍA BORDA

Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500033112, del 24 de julio de 2017, en la cual consulta acerca de:



1. ¿La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013 fue el primer marco normativo expedido por la CGN respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al sector público?
2. De acuerdo a lo anterior, ¿cualquier experiencia en Colombia basada en Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al sector público, regiría a partir de la expedición de la misma, o en su defecto, cuál sería esa primera norma?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación emprendió, en el año 2009, el proyecto titulado “Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad” con el propósito de actualizar la regulación contable pública de las entidades de gobierno con las NICSP emitidas con posterioridad al 2006, e incorporar criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera, para el caso de las empresas estatales.

Producto de los estudios adelantados, y en concordancia con los objetivos de la Ley No. 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación expidió la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) la Resolución 628 de 2015, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013, objeto de la consulta); la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por las cuales se incorporan, al RCP, los marcos normativos para las empresas de propiedad estatal y para las entidades de gobierno; c) la Resolución 037 de 2017 (que derogó las resoluciones 117 de 2015 y 467 de 2016), y las resoluciones 139 y 620 de 2015 y sus modificaciones, por las cuales se incorporan al RCP, los Catálogos Generales de Cuentas que utilizarán las entidades públicas; d) la Resolución 192 de 2016, por la cual se incorporan, al RCP, los Procedimientos Transversales; e) las Resoluciones que incorporan los Procedimientos Contables; y f) la Resolución 525 de 2016, por la cual se incorpora al RCP, la Norma del Proceso contable y el sistema documental contable.

En referencia a los marcos normativos para las empresas de propiedad estatal y para las entidades de gobierno debe recalarse que se incorporaron por medio de las siguientes resoluciones:

Resolución No 743 de 2013 (Compilada y actualizada mediante la Resolución 037 del 7 de febrero de 2017): Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en

el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. Como usted señala en su consulta, corresponde al marco normativo NIIF aplicable en Colombia a partir de la vigencia del Decreto 2784 de 2012 y se incorporó inicialmente a través de la resolución 743 de 2013, actualizando el marco vigente a través de la resolución No 037 de 2017.

Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones: Mediante la cual se incorpora como parte integrante de Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que cumplan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público, y que hayan sido clasificadas como tales por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones: Mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades de Gobierno.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

- 1 La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, , se constituyó en el primer acto administrativo de regulación en incorporar al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito, no obstante, esta fue derogada por la Resolución 037 del 7 de febrero de 2017 que, como se mencionó, es la encargada de compilar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, es decir, para las entidades y negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:
  - a. Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
  - b. Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.
  - c. Sociedades fiduciarias.

- d. Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).
  - e. Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.
  - f. Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.
  - g. Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.
  - h. Banco de la República.
- 2 De acuerdo con lo anterior, la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público se inició a partir de la expedición de la Resolución 051 de 2013 y efectivamente el primer referente oficial de regulación de las NIIF en el sector público es la Resolución 743 de 2013, la cual definió el ámbito antes referido y el cronograma de preparación, transición y aplicación del marco normativo. Dicha resolución fue actualizada mediante la Resolución 037 de 2017.

Con posterioridad a la expedición y aplicación del marco NIIF, en el marco del proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad, la contaduría general de la Nación expidió las Resoluciones 414 de 2014, aplicable a las empresas de propiedad estatal que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y, finalmente, mediante la Resolución No 533 de 2015 se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública el marco normativo para entidades de gobierno, cuyo referente son las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), aplicable a partir de 2018.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20172000107971 DEL 14-12-2017**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

Doctor

JOSÉ MIGUEL MENDOZA

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500048182, del día 30 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“(…) I. Permanencia

Las resoluciones que la Contaduría General de la Nación ha expedido con los nuevos marcos normativos para el sector público, no contemplan el concepto de permanencia<sup>1</sup> lo

<sup>1</sup> Entendida como el requerimiento de cumplir tres años aplicando el mismo marco normativo, para luego por cumplimiento de los requisitos legales y por decisión propia cambiar a otro marco normativo.

que en nuestra opinión obedece a la naturaleza jurídica de las mismas. No obstante, surgen las siguientes inquietudes:

1. Situación: Si una empresa pública o mixta está clasificada en Resolución 37 de 2017 (NIIF PLENAS), pero en un momento dado deja de cumplir los requisitos que se le aplique dicha resolución, como, por ejemplo, si deja de tener valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores:

- ¿Deben hacer el cambio para aplicar resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se cumplan los requisitos para pertenecer a otro grupo deben hacerlo?
- ¿Si deben aplicar otro marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar? y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

2. Situación: Las empresas que no cotizan en el mercado público de valores y que no captan ni administran ahorro del público que optaron por aplicar el marco normativo para PYMES, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014:

- ¿Pueden voluntariamente dejar de aplicar dicho marco normativo y comenzar a aplicar el marco normativo de la resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se decida pertenecer a grupo Resolución 414 deben hacerlo?
- ¿Si van a cambiar de marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

## II. Aplicación marco normativo que no corresponde

1. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde dentro del ámbito del Régimen de Contabilidad Pública (Públicos, Resoluciones 037 de 2017 y 414 de 2014)

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como un cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

2. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde, pero dentro del ámbito de los marcos técnicos normativos expedidos por Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (Privados, grupos 1,2 y 3).

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, ‘empezar de nuevo’, lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

### III. Conceptos y doctrina contable

Situación: La misión de la Contaduría General de la Nación, está enmarcada en la Ley 1753 de 2015 Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2014-2018, y señala que son ‘la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública, con el fin de elaborar el Balance General, orientado a la toma de decisiones de la administración pública general, que contribuye a la gestión de un Estado moderno y transparente’. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

‘Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información’. (Subrayado fuera de texto).

Así, pues, de lo anterior se entendería que, el respeto a la facultades regulatorias incluye también la autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, por lo que se concluye que los conceptos expedidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no son de aplicación para el sector público, sin embargo, en el proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos tanto privados como públicos, esta Superintendencia ha encontrado asuntos que se encuentran ligados a los dos regímenes, por lo tanto, surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación debe ser tenida en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican marcos normativos de grupos 1, 2 y 3?
- En caso de que una empresa haya optado por aplicar marco normativo de grupo 2, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, ¿debe acatar la doctrina pública o privada?
- Para el caso de los clasificados en Grupo Resolución 37 de 2017, quienes deben aplicar el régimen de contabilidad pública que adoptó el anexo correspondiente a los decretos 2420 de 2015 y sus modificaciones, ¿deben acoger los conceptos del CTCP o la doctrina de la contaduría general de la nación?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y

consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente con respecto a los errores:



“41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen tanto errores materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos siguientes (véanse los 42 a 47). (...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

### I. Permanencia

Cuando una empresa clasificada como de aquellas que inicialmente deben aplicar bien sea el marco normativo dispuesto en la Resolución N° 037 de 2017 o en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y que en algún momento dejen de cumplir los requisitos respectivos, efectivamente deben efectuar el cambio para aplicar el marco normativo que corresponda a su nueva condición.

Para efectos de las competencias de la CGN, las empresas incursas en alguna de estas situaciones, deben informar a este organismo, con el propósito que se adelanten los trámites respectivos de clasificación con miras a viabilizar sus reportes contables en la plataforma tecnológica; en tanto que con respecto a otros organismos, deberán atenerse a lo que ellos tengan dispuesto sobre la materia.

Los demás aspectos contemplados en los puntos 1 y 2 de su consulta, serán objeto de revisión a efectos de determinar los ajustes normativos que pudieran requerirse para solventar las situaciones respectivas.

### II. Aplicación de un marco normativo que no corresponde

Las empresas que no hayan aplicado correctamente el marco normativo correspondiente a su clasificación, atendiendo a la lista de entidades expedido por la CGN para cada uno de los marcos normativos, no prepararán un nuevo estado de situación financiera de apertura, con un nuevo periodo de transición y aplicación, sino que deberán aplicar la

Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, según corresponda al marco normativo que les sea aplicable.

### III. Conceptos y doctrina contable

La CGN es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública en el país y por lo tanto, las entidades del Estado deben tener en cuenta únicamente las políticas, principios y normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales expedidas por esta entidad para la preparación de la información contable.

Así mismo, en atención a la sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, que incluye tanto empresa que aplican NIIF Pymes, en cumplimiento del párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, como a las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 37 de 2017. Por lo tanto, la doctrina emitida por la Contaduría, la cual se encuentra dotada de fuerza vinculante, debe ser acogida obligatoriamente por estas empresas del sector descentralizado. No obstante, la CGN tiene como política consultar la doctrina expedida por el CTCP cuando se trate de asuntos en los cuales existe transversalidad en la regulación contable de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, las empresas privadas que no se encuentre bajo en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, no deberán tener en cuenta la doctrina expedida por esta entidad de regulación, dado que en este caso la competencia le asiste al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

\*\*\*

# Capítulo 3

## Marco Normativo

### Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



**3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014**

## Capítulo 4

### Marco Normativo

# Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público – Régimen de Excepción



**4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN**

## Capítulo 5

# Marco Normativo

# Entidades de Gobierno



**5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015**



## Capítulo 6

### Marco Normativo

### Entidades en Liquidación



## 6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

