



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2018

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

PRESIDENTE**Iván Duque Márquez****MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO****Alberto Carrasquilla Barrera****CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN****Pedro Luís Bohórquez Ramírez****SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN****Marleny María Monsalve Vásquez****SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Jorge de Jesús Varela Urrego****SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN****Miryam Marleny Hincapié Castrillón****SECRETARIO GENERAL****Luis Fernando Ortiz Sanchez****GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Jaime Valencia Cubillos

Nancy Julieth Martínez Rubio

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Lilibiana Arias Bello

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Jaime Eduardo Hernández Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Sandra Yamile Endo Barrera

Esteban Eduardo Walteros Bello

Ingrid Nayarit Ríos García

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Yimmy Alexander Bueno Juez

Rogelio Paez Barajas

Luz Alexandra León Lozano

Durlandy Andrés Cubillos Márquez

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

Jorge Castañeda Monroy

Diana Carolina Monroy Ariza

Cindy Lorena Casallas Pulido

Gisela Rojas Taborda

María Juliana Cortés Alzate

Daniela Perdomo Valencia

Catherin Jhoana Amaris Jerez

Jonatan Fernando Neiva Ardila

Camilo Andrés Orjuela Segura

Oliva Barrios Agudelo

Cielo María Pérez Flórido

Publicación

1 de marzo de 2019



CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	11
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	13
2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	13
2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	19
2.3 CUENTAS POR COBRAR	19
2.4 PRESTAMOS POR COBRAR	25
2.5 INVENTARIOS.....	25
2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	25
2.7 OTROS ACTIVOS - PROPIEDADES DE INVERSIÓN	25
2.8 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS INTANGIBLES.....	25
2.9 OTROS ACTIVOS - ACTIVOS BIOLÓGICOS	30
2.10 OTROS ACTIVOS.....	30
2.11 FINANCIERAS	30
2.12 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	30
2.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	30
2.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	36
2.15 CUENTAS POR PAGAR.....	36
2.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	45
2.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	45
2.18 PROVISIONES.....	46
2.19 OTROS PASIVOS.....	46
2.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	62
2.21 INGRESOS FISCALES.....	62
2.22 INGRESOS -VENTA DE BIENES	62
2.23 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	62

2.24 OTROS INGRESOS	62
2.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	62
2.26 GASTOS DE VENTAS.....	74
2.27 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	74
2.28 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	74
2.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	74
2.30 GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	74
2.31 OTROS GASTOS.....	75
2.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	75
2.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES	75
2.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	75
2.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES.....	75
2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	75
2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS	75
2.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	75
.....	75
2.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS	75
2.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	75
2.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	76
2.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	76
2.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB).....	76
2.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	76
2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	76
2.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	76
2.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)	76
2.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	76

3. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	100
4. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	102
5. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES DE GOBIERNO.....	104
6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	106
7. CONCEPTOS MODIFICADOS	107

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.

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.

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.

Conclusiones. Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver, 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.

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 hasta 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. No obstante, dadas las circunstancias, fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal, relacionadas con períodos contables anteriores al año 2018, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

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 acogidas o expedidas por la CGN, que lo modifican.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. 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 parágrafo 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 2018, 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 las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016, y 2170 de 2017.

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 y sus modificaciones.

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 de Valores, 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

CONCEPTO No. 20182000044971 DEL 06-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para gastos de administración-comisión sobre recursos entregados en administración.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para gastos de administración-comisión sobre recursos entregados en administración.

Doctora

CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ

Coordinadora G.I.T de Contabilidad

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550002784-2, del 05 de julio de 2018, en la cual manifiesta lo siguiente:

“En los convenios suscritos por el Fondo TIC con el ICETEX se estableció como obligación contractual pagar un 5% de gastos de administración, por cada desembolso que se efectuó con destino a los beneficiarios, los cuales son descontados de los recursos disponibles del convenio, cuyo objeto es la constitución de un Fondo de Administración con los recursos desembolsados por el Fondo Tic, el cual actuará como administrador y mandatario con la finalidad de financiar procesos de capacitación y certificación internacional en

competencias transversales para la Industria TI, así como la formación de servidores públicos y líderes TI en competencias específicas en gestión, seguridad y privacidad de TI.

De lo expuesto anteriormente, el ICETEX causa la comisión como ingresos recibidos por anticipado en la cuenta Comisiones 291002 y en la medida que se va ejecutando los recursos los registra como Otros ingresos financieros 480223 - Comisiones, por su parte el Fondo TIC, cuando se legalizan los recursos ejecutados, los registra como Otros Gastos - Comisiones 580237 y no como gastos pagados por anticipado; ocasionando partidas conciliatorias en las operaciones recíprocas, porque no son cuentas correlativas en las reglas de eliminación.

No obstante, las gestiones adelantadas para lograr conciliar y ajustar las partidas que generan diferencia en las operaciones recíprocas, se ha encontrado desacuerdos en criterios de contabilización, por lo que respetuosamente solicitamos de su apoyo para conceptualizar sobre el procedimiento que se debe aplicar.

Agradecemos su acostumbrada amabilidad y quedamos atentos a su respuesta”.

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

CONSIDERACIONES

Entidades de gobierno

Los principios del devengo y esencia sobre la forma del numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Por otra parte, las cláusulas 7ª a la 10ª del convenio interadministrativo 2014 - 0127 suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez - ICETEX, señalan:

CLAUSULA SÉPTIMA - SOSTENIBILIDAD DEL FONDO: la adjudicación de los recursos se realizará hasta que se agote el presupuesto disponible en el FONDO. Se pueden efectuar las adiciones necesarias, para el sostenimiento y continuidad del Fondo, durante su vigencia.

CLAUSULA OCTAVA- LIQUIDEZ DEL FONDO: El ICETEX solo se hará responsable por las sumas depositadas por EL CONSTITUYENTE descontando el porcentaje correspondiente a los gastos de administración. El ICETEX no girará ni comprometerá suma alguna con cargo a sus propios recursos para la ejecución del presente convenio.

CLAUSULA NOVENA - ADMINISTRACIÓN DEL FONDO: El ICETEX administrará los recursos del Fondo como mandatario del CONSTITUYENTE, gestión que cumplirá a través del Vicepresidente de Fondos del ICETEX, o quién haga sus veces de conformidad con el direccionamiento y políticas pactadas en el Reglamento Operativo del Fondo.

CLAUSULA DÉCIMA - GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX tomará de los dineros del Fondo por concepto de gastos de administración una suma correspondiente al cinco por ciento (5%) de cada desembolso que se efectúe con destino a los beneficiarios. De igual manera se descontarán de los recursos del FONDO, los impuestos que se generen a partir de la operación ordinaria del mismo. (Subrayado fuera de texto)

PARÁGRAFO. En el momento de causarse gastos extraordinarios diferentes al enunciado anteriormente y previa autorización de la Junta Administradora se efectuará directamente el descuento por parte del ICETEX de los dineros disponibles del Fondo previa justificación del mismo.

De otro lado, la cuenta la descripción y la dinámica de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- El valor de los pasivos pagados.

Por último, la descripción y la dinámica de la cuenta 5802 - COMISIONES, señalan:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en operaciones comerciales y financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con la cláusula décima del contrato en cuestión, tanto el Ministerio como el Icetex deben reconocer el gasto para el primero y el ingreso para el segundo, cada vez que se efectúa un desembolso a los beneficiarios de los créditos que se otorgan con cargo a los recursos, es decir, una vez ocurre el hecho generador de la comisión. Como consecuencia de ello, no hay lugar a registro de gastos ni de ingresos anticipados, para ninguna de las dos partes.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que el gasto para el Ministerio deberá ser reconocido en la subcuenta 580237 - Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802- COMISIONES, en tanto que el Icetex deberá reportar el ingreso en la subcuenta 480813- Comisiones, de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20182000057901 DEL 09-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Depósito entregado en garantía Propiedades, planta y equipo Provisión litigios y demandas.
	SUBTEMAS	Reconocimiento servidumbre como parte integrante de una red de transmisión de energía. Reconocimiento de depósitos entregados em garantía.

Doctora

LINA MARÍA BETANCUR PEÑA

Directora de Contabilidad y Planeación Tributaria - Encargada

Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550003910-2 del 1 de octubre de 2018, mediante la cual solicita revisión al tratamiento contable señalado en el concepto N° 20182000041831 de 27 de agosto de 2018 para el registro de una servidumbre, en el sentido de que esta se reconozca como un Activo intangible y no como elemento de propiedad, planta y equipo. Así mismo el procedimiento contable indicado para el pago de la servidumbre.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 4 de la NIC 38. Activos intangibles señala, contenida en el Anexo 1.1. del Decreto 2496 de 2015 que modificó al Decreto 2420 de 2015, prescribe: “Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o de una película. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador.

Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo serán tratados como activos intangibles.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En relación con la clasificación de la servidumbre como intangible, es cierto que para clasificar un intangible este debe cumplir las condiciones señaladas para el reconocimiento de un activo, esto es identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros, pero además es preciso indicar que la misma Norma de intangibles señala que cuando un activo incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o según la Norma de intangibles, para lo cual la entidad realizará un juicio oportuno para evaluar cuál de los elementos tiene un peso más significativo, de manera que para el caso que nos ocupa, la red tiene más preponderancia que el terreno (servidumbre) y como este hace parte integrante de la red la cual no podría instalarse si no se dispone del mismo, el valor cancelado por la servidumbre se incorpora al valor del bien de Propiedad, planta y equipo formado, y no como un intangible.

En consecuencia, los pagos que deban efectuarse al poseedor por concepto de la servidumbre hacen parte del valor de la red.

En cuanto al tratamiento de la provisión por litigios y demandas, cuando la entidad determina que por los riesgos e incertidumbres del proceso judicial se cumplen las condiciones para su reconocimiento, al efectuar el registro, afectará el gasto del periodo y el pasivo por provisión, más no el activo. Cabe señalar que en el anterior concepto no se hizo referencia a la provisión en razón a que ello conduciría a reconocer un gasto que en verdad hace parte del costo de un activo.

Con respecto a los desembolsos se presentan dos hechos económicos diferentes que afectan el efectivo y que deben presentarse en la contabilidad:

1. El desembolso de los recursos ordenados por el juez para constituir el depósito judicial, debe reconocerse como un derecho en “Depósito entregado en garantía” afectando la cuenta de efectivo o equivalentes de efectivo que corresponda, el derecho se cancelará cuando se produzca el fallo final, momento en el cual se solicitará el reintegro de estos recursos.
2. El valor de la servidumbre, la cual se reconocerá afectando la cuenta por pagar a favor del poseedor.

Es posible que el juzgado autorice la entrega del título directamente al poseedor de la servidumbre, en tal caso, cancelará el depósito en garantía contra la obligación reconocida en favor del tercero, y el mayor o menor valor determinado en la decisión judicial final, afectará el costo de la servidumbre.

Por lo anterior nos permitimos ratificar lo indicado en el concepto N° 20182000041831.

2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20182000039761 DEL 15-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Activos Pasivos Ingresos Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la retención por concepto de estampillas.

Doctor

CARLOS ALBERTO DULCEY RODRÍGUEZ

Director de Contabilidad e Impuestos

E.S.P. Intercolombia S.A.

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002728-2, del día 29 de julio de 2018, en la cual se señala:

“Con el fin de implementar las acciones de mejoramiento asociadas al hallazgo mencionado, solicitamos su concepto sobre el manejo contable de la retención que los clientes realizan a INTERCOLOMBIA por concepto de estampillas y validar la aplicabilidad para esta

transacción del concepto al que hace referencia la Contraloría General de la República en el hallazgo descrito.”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece en el siguiente artículo:

“ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

1. Gobernarse por autoridades propias.
2. Ejercer las competencias que les correspondan.
3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
4. Participar en las rentas nacionales.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en Sentencia C-768/10 de la Corte Constitucional, se establece:

“Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Ordenanza N°. 301 de 2009, de la Asamblea departamental del valle del cauca, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 181.-Definición. Las Estampillas son especies venales autorizadas por la ley a los entes territoriales para que graven actos o documentos de su competencia; cuyo producido tiene destinación específica.

Artículo 182.-Estampillas autorizadas. En el Departamento del Valle del Cauca, por norma legal se encuentran autorizadas las siguientes las estampillas: Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Departamental, Pro-Cultura Departamental, Pro-Bienestar del Adulto mayor, Pro-Hospitales Departamentales Universitarios, Pro-salud Departamental y Pro-Seguridad Alimentaria y Desarrollo Rural; de conformidad a lo normatividad vigente.

Las providencias que expida la Asamblea del Departamento, en desarrollo de lo dispuesto en la Ley serán llevadas a conocimiento del Gobierno Nacional, a través del Ministro de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 183.-Retención por estampillas. Los ingresos que perciba el Departamento del Valle por concepto de Estampillas autorizadas por Ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recursos. En caso de no existir pasivo pensional en dicha entidad, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del Departamento, de conformidad a lo establecido en la Ley 863 de 2003.

Artículo 184.-Características de las estampillas. La Administración Departamental, mediante decreto establecerá las características de las estampillas, en lo referente al tamaño, papel a utilizar, clase de tintas y tipo de impresión, unidad de presentación, leyendas, motivos, series, colores y valores a utilizar en cada una de ellas

Artículo 185.-Impresión de las estampillas. La impresión y distribución de las estampillas estará a cargo de los entes beneficiarios de las mismas. La custodia estará bajo la responsabilidad de la Tesorería General del Departamento

Artículo 186.-Hecho generador. Está constituido por la expedición de actos documentos, en los cuales se hace obligatorio el cobro de la estampilla.

Parágrafo 1. Se entienden por actos departamentales aquellos expedidos por los funcionarios de la Administración Departamental del nivel central (Despacho del Gobernador y Secretarías Departamentales); establecimientos públicos, institutos descentralizados, empresas industriales y comerciales del orden departamental; Contraloría Departamental.

Parágrafo 2. Se entienden por actos municipales aquellos expedidos por los funcionarios de la Administración Municipal del nivel central (Despacho del Alcalde y Secretarías Municipales); establecimientos públicos, institutos descentralizados, empresas industriales y comerciales del orden municipal; Contralorías Municipales, Personerías.

Artículo 187.- Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos de la estampilla, las sucesiones ilíquidas y las personas Naturales o Jurídicas de Derecho Privado o Público beneficiarios de los actos o documentos gravados.

Artículo 188.- Agentes retenedores. Actúan como Agentes Retenedores de la estampilla las dependencias del nivel central y descentralizadas del departamento y del municipio, las empresas industriales y comerciales del departamento y del municipio, las sociedades de economía mixta en las cuales intervenga el departamento y el municipio, las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios del departamento y del municipio, la Asamblea Departamental, la Contraloría Departamental, y los Concejos Municipales.

Parágrafo: También actuarán como agentes retenedores de la estampilla, las personas jurídicas de derecho privado o público, cuando por convenio recauden impuestos y rentas del departamento y del municipio, y que para tal efecto expida actos o documentos gravados con la estampilla.

Artículo 189.- Causación. La estampilla se causa en el momento de expedición del acto o documento gravado.

Parágrafo. - Cuando el sistema de recaudo sea mediante retención, la estampilla se causará en el momento de pago.

(...)

Artículo 190.-Base gravable. En los actos o documentos con cuantía, es el valor contenido en el acto o documento sujeto a la estampilla, sin incluir IVA.

(...)

Artículo 191.-Tarifas. Son los valores absolutos o porcentuales establecidos en el presente estatuto para cada uno de los actos o documentos gravados, las cuales se reajustarán anualmente.

Artículo 192-. Sistemas de recaudo. El recaudo de las estampillas, se podrá realizar bajo el sistema de recaudo directo por la venta de estampilla física o liquidación, y el de retención sobre el pago.

En el evento de agotamiento de la existencia física, se autoriza el sistema de recibo único de consignación u otro documento equivalente, el cual se anexará al acto o documento, sustituyéndose así la estampilla física.

Parágrafo. -La Administración departamental podrá implementar sistemas de recaudo diferentes a los establecidos en el presente artículo, de acuerdo a los avances tecnológicos.

Artículo 193.-Declaración y pago. El período de causación de las estampillas es mensual.

Los agentes retenedores cumplirán con la obligación simultánea de declarar y pagar las estampillas, ante la Secretaria de Hacienda Departamental o las entidades bancarias o financieras autorizadas para tal fin, dentro de los diez (10) días calendarios siguientes al vencimiento de cada periodo de causación.

La Secretaria de Hacienda Departamental a través de la Subsecretaría de Impuestos y Rentas, diseñará el formulario de declaración para cada estampilla y corresponderá a los entes beneficiarios de las mismas, su impresión y distribución.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto N° 2496 del 23 de diciembre de 2015, establece respecto de los activos, pasivos, ingresos y gastos lo siguiente:

“(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) 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. (...)

4.25 (...)

(a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

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 (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Bajo el contexto planteado en la consulta y la ordenanza departamental que prescribe la estampilla, se observa que E.S.P. Intercolombia S.A (ISA) es el sujeto pasivo de la imposición, en tanto que los usuarios de los servicios vendidos por ISA tienen el carácter de Agentes retenedores y deberán cumplir con la obligación de recaudar, declarar y pagar dicha contribución ante el sujeto activo, esto es la Secretaría de Hacienda Departamental, en las condiciones establecidas en la correspondiente ordenanza.

Le corresponde a ISA efectuar, en concordancia con lo dispuesto en el Marco Conceptual y la Ordenanza mencionada en las consideraciones, el registro contable que corresponda para efectos de homologación al Catálogo General de Cuentas expedido por la CGN, anexo a la Resolución N° 037 de 2017, por concepto de retención de estampillas, a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor neto que se espera obtener en el futuro por el servicio prestado, un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 74-SERVICIOS DE TRANSPORTE por el valor de la retención de estampilla y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA por el valor total causado de conformidad con lo pactado en el

contrato.

Por su parte, los Agentes retenedores deberán reconocer el valor total del hecho económico como un gasto o costo, según corresponda, por el servicio prestado por ISA, y concomitantemente registrar la obligación frente al sujeto activo de la tasa a título de estampilla, y el valor neto como una obligación a favor de ISA.

2.4. PRESTAMOS POR COBRAR

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.5. INVENTARIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000057901 DEL 09-11-2018

2.7. OTROS ACTIVOS - PROPIEDADES DE INVERSIÓN

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.8. OTROS ACTIVOS - ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 20182300076851 DEL 28-12-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el mercado de valores, que Captan y Administran ahorro del público
	TEMAS	Intangibles
	SUBTEMAS	Reconocimiento servidumbres.

Doctora

LINA MARÍA BETANCUR PEÑA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

25

Directora de Contabilidad y Planeación Tributaria - Encargada
Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la solicitud de reconsideración de los conceptos CGN-20182000057901 de noviembre 9 de 2018 y CGN-20182000041831 de 27 de agosto de 2018, en donde se indicó que el valor cancelado por las servidumbres adquiridas por la Compañía por el derecho de uso de tránsito y colocación de las líneas de conducción eléctrica se adicionarían al valor de los activos de Propiedad, planta y equipo-redes.

Sobre el particular la entidad manifiesta:

“Identificabilidad: Las servidumbres se acuerdan con cada tercero a través de una constitución de servidumbres, mediante escritura pública y posterior registro ante instrumentos públicos, en la cual se le entrega el derecho a ISA, el cual a su vez pudiera ser cedido o traspasado a un tercero diferente en las condiciones que se reconocen en la escritura de servidumbre, lo cual conlleva que sea para prestar el mismo servicio que actualmente presta ISA. Asimismo, la suscripción de la escritura permite que cada servidumbre sea plenamente identificable.

Control: El contrato de servidumbre brinda un derecho permanente e irrevocable de paso a la Compañía de transitar y colocar las torres necesarias para el montaje de las líneas de conducción de energía eléctrica, además de construir, operar, verificar, reparar, modificar, o mantener las líneas de conducción de energía eléctrica y de servicios de telecomunicaciones; quedando la compañía en libertad de ubicar las líneas de transmisión dentro de la zona delimitada en las servidumbres. Dicho contrato le permite a la compañía el uso y disfrute de la faja (zona del terreno) objeto de las servidumbres respecto de los fines pactados en su constitución, libre de toda clase de gravámenes, además de permitir la cesión o traspaso de los derechos de servidumbres que se reconocen en el contrato.

Beneficios económicos futuros: Los beneficios económicos, son generados por el activo y son los propios de la remuneración para la prestación del servicio de transporte de energía, el cual es cancelado por los agentes participantes en el mercado de acuerdo con lo definido por el regulador. Por tratarse de un mercado regulado no existe la posibilidad que terceros participen en los ingresos que ya han sido definidos para ISA. La Comisión de Energía y GAS-CREG en el artículo 5 de la Resolución 011 de 2009 definió la remuneración de las servidumbres de la siguiente forma: El valor a remunerar a cada Transmisor Nacional-TN por concepto de servidumbre de líneas será el valor anual que éste demuestre con la

información entregada al momento del reporte del inventario de sus activos. En los casos en que el TN haya realizado un solo pago por concepto de servidumbres, deberá calcular el valor anual equivalente utilizando la Tasa de retorno definida para la actividad de Transmisión.”

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

CONSIDERACIONES

El Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones en la NIC 38-Activos intangibles señala:

“4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o de una película. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo serán tratados como activos intangibles.

Definiciones

8 (...)

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

ACTIVOS INTANGIBLES

10. No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del período en el que se haya incurrido. (...).

IDENTIFICABILIDAD

- 12 Un activo es identificable si:
- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
 - (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

CONTROL

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS

- 17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

VIDA ÚTIL

- 88 Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS UTILES INDEFINIDAS

- 107 Los activos intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán.
- 108 Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterior del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros
- (a) Anualmente y,
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Como se expresó en los conceptos expedidos anteriormente, para la incorporación en la contabilidad de la compañía de las servidumbres que adquiere, es necesario evaluar que estas cumplen con las condiciones para el reconocimiento como intangibles a que se refiere la correspondiente Norma, como son: Identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficios económicos futuros.

Según el análisis realizado en el Comité Técnico y de Doctrina Contable de la CGN, en sesión del día 28 de diciembre de 2018 respecto de las servidumbres contratadas por ISA, es viable conceptuar que se reconozcan en la contabilidad como Intangibles, siempre que sean adquiridas a perpetuidad y por único valor, y en caso que se adquieran con pago periódicos, deberá reconocerse un gasto por arrendamiento.

Para efectos del reporte a la CGN, deberá homologarse en la subcuenta 197090-Otros Activos intangibles de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, en primer caso; y en alguna de las subcuentas 51118-Arrendamiento operativo, de la cuenta 5111-GENERALES, o 52116-Arrendamiento operativo, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, para el segundo caso.

Con esta comunicación se modifican los conceptos 20182000057901 de noviembre 9 de 2018 y 20182000041831 de 27 de agosto de 2018, en lo relacionado con el registro contable que debe aplicar ISA a las servidumbres adquiridas bajo las condiciones antes expuestas.

2.9. OTROS ACTIVOS - ACTIVOS BIOLÓGICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.10. OTROS ACTIVOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.11. FINANCIERAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

CONCEPTO No. 20182000050381 DEL 01-10-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Instrumentos Financieros.
	SUBTEMAS	Clasificación de inversiones en acciones.

Doctora
BIBIANA J. ESTRADA CORREA
Auditora Interna
EPM Inversiones S.A.
Bogotá
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550003282-2, del 09 de agosto de 2018, mediante la cual se solicita a este despacho resolver las siguientes inquietudes:

1. Si yo tengo un instrumento financiero de unas acciones en una empresa pública del 35%, ¿Cuáles son los requisitos para ser un instrumento financiero?
2. ¿Tiene que ver el porcentaje de participación accionaria, influencia significativa y puesto en la justa directiva?
3. ¿Qué NIIF dice esa exigencia para ser instrumento financiero?

CONSIDERACIONES

De conformidad con el anexo del Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, contenido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado en el Marco Normativo para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público mediante la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), los instrumentos financieros son definidos en la NIC 32 (párrafo 11) como un “contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra entidad”

En ese mismo párrafo se define como activo financiero a “cualquier activo que sea:

Efectivo;

Un instrumento de patrimonio de otra entidad;

Un derecho contractual: (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

Un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad (...)” (Subrayado fuera del texto original)

Los activos financieros se tratarán contablemente de acuerdo con la NIIF 9, de acuerdo con los siguientes criterios:

“(...) 4.1.1. Una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

... 4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6). (...)" (Subrayado fuera del texto original)

Ahora bien, la aplicación de la NIIF 9 está exceptuada para las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos (párrafo 2.1):

“(...) (a) aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIC 27 Estados Financieros Separados o NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos. No obstante, en algunos casos la NIIF 10, la NIC 27 o la NIC 28 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto de acuerdo con algunos o todos los requerimientos de esta Norma. Las entidades también aplicarán esta Norma a los derivados sobre las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, salvo cuando el derivado cumpla la definición de instrumento de patrimonio de la entidad que contiene la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación. (...)” (Subrayado fuera del texto original)

La NIIF 10 establece que se considera una participación en una subsidiaria cuando una entidad que es una controladora presenta estados financieros consolidados. Por tanto, se requiere determinar si la entidad controla a otra si cumple con lo siguiente (NIIF 10 párrafo 5 a 7):

“(...) 5. Un inversor, independientemente de la naturaleza de su implicación en una entidad (la participada), determinará si es una controladora mediante la evaluación de su control sobre la participada.

6. Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta.

7. Por ello, un inversor controla una participada si y solo si éste reúne todos los elementos siguientes:

(a) poder sobre la participada (véanse los párrafos 10 a 14);

(b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (véanse los párrafos 15 y 16); y

(c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (...)” (Subrayado fuera del texto original)

Por su parte, una participación en una asociada es definida por la NIC 28 así:

Párrafo 3: “(...) Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa...

... Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta...

Párrafo 5: Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa.

Párrafo 6: La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia, habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías:

- (a) representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;
- (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
- (c) transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;
- (d) intercambio de personal directivo; o
- (e) suministro de información técnica esencial. (...) (Subrayado fuera del texto original)

Esta misma norma, en el párrafo 3, se define negocio conjunto como:

“(...) un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

Un participante en un negocio conjunto es una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.

... Control conjunto es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. (...)"

Ahora bien, conforme a la NIC 27, párrafo 10, las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, se deberán presentar en los estados financieros separados de la entidad inversora al costo, de acuerdo con la NIIF 9 o utilizando el método de participación tal como se describe en la NIC 28.

En ese mismo párrafo se establece que "la entidad aplicará el mismo tratamiento contable a cada categoría de inversión. Las inversiones contabilizadas al costo se reconocerán de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas en aquellos casos en que éstas se clasifiquen como mantenidas para la venta (o se incluyan en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta). En estas circunstancias, no se modificará la medición de las inversiones contabilizadas de acuerdo con la NIIF 9".

CONCLUSIONES

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

Las acciones de una empresa pública son instrumentos financieros en la medida que quien las adquiere actúa como inversionista, obteniendo un derecho sobre los activos netos de la entidad que los emite. Por su parte, para la entidad emisora se constituyen en instrumentos de financiación a través del patrimonio.

En el caso del inversionista, las participaciones patrimoniales a través de acciones se tratarán contablemente de acuerdo con las condiciones de la participación, así como con la intención en la adquisición de las mismas.

Las acciones serán tratadas conforme a la NIIF 9 cuando la entidad proyecte negociarlas, dado que de acuerdo al modelo de negocio se espera que el rendimiento del instrumento se origine del pago de dividendos y la apreciación de su valor en el mercado. De igual manera, se tratarán conforme a esta NIIF, si aun cuando la entidad no espere negociar las acciones, tampoco le generan control, ni influencia significativa, ni control conjunto sobre

la entidad emisora de las acciones. En todo caso, bajo esta NIIF, las acciones se medirán, tanto en el reconocimiento como en la medición posterior, por el valor razonable. No dará lugar a la clasificación en la categoría del costo amortizado, dado que las acciones no tienen flujos contractuales específicos ni fecha de vencimiento.

Ahora bien, si las participaciones en acciones le dan a la entidad inversora control, influencia significativa o control conjunto, dado que se cumplen las condiciones para cada caso, las acciones se medirán en los estados financieros separados de la entidad inversora al costo, o de acuerdo a la NIIF 9 o por el método de participación patrimonial. En todo caso, cualquiera que sea la medición que se defina, se presentarán estas inversiones como controladas, asociadas o negocios conjuntos, según sea el caso.

Por último, la condición de control, influencia significativa o control conjunto dependerá del análisis de los factores expuestos en las consideraciones. La participación patrimonial que otorga la tenencia de las acciones sobre el patrimonio de la emisora es uno de los principales argumentos para dicha definición, sin embargo, se requiere analizar los demás factores para sustentar con mayor amplitud dicha condición.

2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.15. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20182000000031 DEL 04-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de contribuciones que son responsabilidad de los trasmisores nacionales de energía eléctrica y que económicamente son asumidas por los usuarios del servicio de energía.

Doctor
JOHN BAYRON ARANGO VARGAS
Director Contabilidad y Planeación Tributaria
E.S.P. Interconexión Eléctrica S.A. (ISA S. A.)

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550005408-2, del 12 de diciembre de 2017, mediante la cual consulta si las contribuciones al FAER, PRO NE y FOES deben reconocerse como un pasivo con el Ministerio de Minas y Energía al momento de ser cobradas a los usuarios. Lo anterior, en consideración a que estas son responsabilidad de los trasmisores nacionales de energía eléctrica y que económicamente son trasladadas, a través de las tarifas, a los usuarios del servicio de energía.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se exponen las siguientes consideraciones respecto de los fondos mencionados en su consulta:

La Ley 788 de 2002 crea el Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas (FAER), estableciendo que:

"Artículo 105. Por cada kilovatio/hora despachada en la bolsa de energía mayorista, el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales (ASIC), recaudará un peso (\$1.00) moneda corriente, con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas.

El valor será pagado por los dueños de los activos del STN y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2009 y se indexará anualmente con el Índice de Precios al Productor (IPP) calculado por el Banco de la República. La Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir el artículo.

El Fondo conformado por estos recursos será administrado por el Ministerio de Minas y Energía, o por quien él delegue. (...)"

Respecto de este Fondo, el Decreto 1073 de 2015 establece:

"ARTÍCULO 2.2.3.3.1.2. Recaudo de los recursos. La liquidación y el recaudo de los recursos a que se refiere el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, con los ajustes establecidos en la Resolución CREG-068- 2003 y de aquellas que la modifiquen o sustituyan, estarán a cargo del Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales

-ASIC-, quien recaudará de los dueños de los activos del Sistema de Transmisión Nacional -STN- el valor correspondiente y entregará las sumas recaudadas, dentro de los tres (3) días siguientes a su recibo, en la cuenta que para tal propósito determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.(...)" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Ley 812 de 2003 dispone:

"Artículo 63. Programa de normalización de redes eléctricas. El Gobierno Nacional desarrollará un programa de normalización de redes eléctricas cuyos objetivos serán la legalización de usuarios, la optimización del servicio y la reducción de pérdidas no técnicas en barrios subnormales, situados en los municipios del Sistema Interconectado Nacional.

El programa será financiado con recursos del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas, creado por la Ley 788 de 2002, en un porcentaje de su recaudo hasta un veinte por ciento (20%).

Las empresas distribuidoras y comercializadoras de energía eléctrica participarán en los programas de normalización con recursos económicos, elaborando los diseños y proyectos respectivos y brindando asistencia técnica permanente y suministrando mano de obra. El término para la ejecución del programa de normalización de redes eléctricas en ningún caso podrá ser superior a la vigencia de la presente ley.

Parágrafo. La Comisión de Regulación de Energía y Gas adoptará los cambios necesarios en la regulación a partir de la vigencia de la presente ley, para que la contribución de que trata el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, sea incorporada a los cargos por uso del sistema de transmisión nacional".

Respecto de este Programa, el referenciado Decreto 1073 de 2015 dispone que:

"ARTÍCULO 2.2.3.3.1.2. Recursos para el Programa de Normalización de Redes Eléctricas. El Programa de Normalización de Redes Eléctricas será financiado hasta con un 20% del recaudo de los recursos del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas, FAER, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley 1117 de 2006 y con los recursos previstos en el artículo 68 de la Ley 1151 de 2007, subrogado por el artículo 104 de la Ley 1450 de 2011, con los ajustes establecidos en la Resolución CREG-003-2008 y de aquellas que la modifiquen o sustituyan, estarán a cargo del Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales -ASIC-, quien recaudará de los dueños de los activos del Sistema de Transmisión Nacional -STN-, el valor correspondiente y entregará las sumas recaudadas, dentro de los tres (3) días

siguientes a su recibo, en la cuenta que para tal propósito determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por último, la Ley 812 de 2003 crea el Fondo de Energía Social (FOES) estableciendo que:

"Artículo 118. Energía social. El Ministerio de Minas y Energía creará, en un plazo de tres (3) meses, contados a partir de la vigencia de la presente ley, un Fondo de Energía Social como un sistema de cuenta especial, con el objeto de cubrir hasta cuarenta pesos (\$40) por kilovatio hora del valor de la energía eléctrica destinada al consumo de los usuarios ubicados en zonas de difícil gestión, áreas rurales de menor desarrollo, incluidas sus cabeceras municipales, y en zonas subnormales urbanas todas las cuales definirá el Gobierno Nacional.

A este fondo ingresarán los recursos para cubrir hasta el valor señalado los cuales provendrán del ochenta por ciento (80%) de las rentas de congestión calculadas por el ASIC como producto de las exportaciones de energía eléctrica a los países vecinos dentro de los Convenios de la Comunidad Andina de Naciones.

El Ministerio de Minas y Energía reglamentará el manejo y la administración de estos recursos, así como la periodicidad de los desembolsos a las empresas comercializadoras que atienden a los usuarios definidos en este artículo. (...)"

Respecto de las contribuciones destinadas al FAER, PRONE y FOES, el párrafo segundo del artículo 190 de la Ley 1753 de 2015 establece que:

"PARÁGRAFO SEGUNDO. En el caso del FAER, del PRONE y del FOES, las contribuciones serán pagadas por los propietarios de los activos del Sistema de Transmisión Nacional (STN), y serán incorporadas en los cargos por uso del STN, para lo cual la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) adoptará los ajustes necesarios en la regulación." (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la regulación contable aplicable a ISA nos permitimos exponer las siguientes

CONSIDERACIONES:

Conforme a lo establecido en el artículo 22 de la Resolución 037 de 2017, ISA debe aplicar 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.

El Marco Conceptual para la Información Financiera establece respecto de los pasivos, ingresos y gastos lo siguiente:

"(...) 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. (...)

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. (...)

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)" {Subrayado fuera de texto}

De otra parte, a partir de lo definido en las NIIF relacionadas con activos no financieros (ver, por ejemplo, NIC 2, NIC 16, NIC 38 y NIC 40) puede concluirse que los impuestos que sean recuperables no deben hacer parte del costo de los activos no financieros adquiridos, dado que la carga económica de estos no recaerá sobre la entidad que informa. Extrapolando esto a la determinación de los costos de la prestación de servicios, podría concluirse que, de igual manera, los impuestos y similares que vayan a ser recuperados posteriormente por el prestador de servicios no deben hacer parte del costo de la prestación del servicio.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las contribuciones al FAER, PRONE y FOES no deben ser reconocidas como mayor valor del costo de la prestación del servicio. Lo anterior considerando que el pago de dichas

contribuciones no genera un decremento en el patrimonio de la entidad dado que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la carga económica de dichas contribuciones es trasladada a los usuarios del servicio a través de la tarifa cobrada a estos.

De igual manera, el valor cobrado a los usuarios a través de la tarifa, que se relacione con las contribuciones al FAER, PRONE y FOES, no debe ser reconocido por ISA como ingreso, puesto que dichos recursos no generan incrementos en su patrimonio, sino que corresponden a recursos que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, recauda y posteriormente gira al Ministerio de Minas y Energía, como administrador de los mencionados fondos.

Por lo anteriormente expuesto, las contribuciones al FAER, PRONE y FOES que recaude ISA a través de la tarifa cobrada a los usuarios del servicio debe ser reconocida como un pasivo, dado que para esta empresa representa la obligación de entregar dichos recursos al Ministerio de Minas y Energía, es decir, corresponde a una obligación por recursos recaudados a favor de terceros. Una vez se realice el giro al Ministerio, ISA disminuirá dicho pasivo por el valor girado.

CONCEPTO No. 20182000045091 DEL 07-09-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registro contable de las diferencias entre saldos contables y extractos. Correspondencia entre saldos contables y extractos bancarios al finalizar el período contable.

Doctor

HUMBERTO LOTERO ARENAS

Contralor General de Risaralda

Contraloría General de Risaralda

Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550002951-2, del día 19 de julio de 2018, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) A través de los Conceptos 20162000016641 del 20 de junio y 20162000031261 del 13 de octubre de 2016, la Contaduría General de la Nación describe las consideraciones y conclusiones relacionadas con el tratamiento contable de las partidas conciliatorias generadoras de diferencias entre el extracto bancario y los saldos contables al cierre del período.

1. Teniendo en cuenta que los conceptos mencionados se expidieron bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, agradezco se me informe cual sería el tratamiento contable de las partidas conciliatorias (Consignaciones sin identificar, débitos por gastos bancarios como comisiones, IVA entre otros y cheques pendientes de cobro), bajo el Nuevo Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014.

2. En una empresa que conforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud (Hospital), que se encuentra en aplicación del Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, cual es el tratamiento contable que debe llevarse a cabo para el registro de las siguientes operaciones:

Ejemplo: La Entidad (Hospital) causa la facturación por servicios en la 1319 diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. La consulta es la siguiente: De lo causado la entidad recauda un mayor valor, y lo registra en la misma cuenta 1319 en “una cuenta puente” como un saldo a favor de la E.P.S. Lo que se observa es que esta operación disminuye la cartera de la E.P.S. que revela la entidad (Hospital) al cierre del periodo.

La entidad (Hospital) argumenta que el saldo a favor se presenta porque se conoce quien realiza el abono al hospital, pero al momento del registro del saldo a favor, no se ha identificado la factura o facturas que cancela la E.P.S. con los pagos realizados al Hospital.

En este sentido cual es el procedimiento bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, que debe efectuar los Hospitales para el registro contable de los pagos recibidos de las E.P.S. y sobre los cuales no se ha identificado la totalidad de las facturas que deban ser canceladas con dichos abonos, hasta tanto se surtan los procesos de conciliación de la información entre ambas entidades? (…)”

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

CONSIDERACIONES

Los numeral 4.1.1 y 4.1.2 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece como características fundamentales de la información financiera la relevancia y la representación fiel, definidos así:

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, incorpora el devengo y el periodo contable como principio de contabilidad pública, los cuales se definen en los siguientes términos:

“(...) Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...) Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre. (...)”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, incluye dentro de la descripción de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, lo siguiente: “(...) Por su parte, las subcuentas Giro directo para abono

a la cartera sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.”

CONCLUSIONES

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

1. La conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En consecuencia, en rigor no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios del devengo y periodo contable, así como las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

Ahora bien, durante los meses intermedios, y de manera transitoria, los depósitos recibidos en las cuentas bancarias y sobre los cuales no se tiene conocimiento de su origen, se podrán reconocer en la contabilidad registrando un crédito a la subcuenta 240720 - Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407 - RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y los gastos, comisiones y gravámenes financieros descontados indebidamente por las entidades financieras se podrán registrar en la subcuenta 138412 - Descuentos no autorizados, de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR, adelantando las gestiones administrativas necesarias para recuperar los valores respectivos. En concordancia con lo expresado anteriormente, se impone la necesidad de depurar tales registros en el corto plazo.

En cuanto a las diferencias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes pero que, por cuestiones de canje interbancario, cheques de canje posterior o problemas de aplicación de la transacción por parte del banco, no se formalizaron durante el período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún ajuste adicional, siempre y cuando no corresponda a un error, toda vez que con ello no se transgreden los principios de devengo, período contable ni las características cualitativas de la información financiera.

Alternamente se deberá hacer seguimiento y control de las diferencias surgidas por estos conceptos, hasta tanto se compruebe que efectivamente se realizó el desembolso en el mes siguiente, además de tomar las medidas administrativas necesarias sobre estas transacciones.

2. El Catálogo General de Cuentas (CGC) incluye la subcuenta 131980 - Giro directo para abono a la cartera sector salud (CR), de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD, en cuya descripción establece que dicha subcuenta se afectará con los recaudos efectuados por abonos a la cartera de salud y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.

Por lo tanto, el hospital registrará en la subcuenta 131980 - Giro directo para abono a la cartera sector salud (CR), de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD, los pagos recibidos de las E.P.S., sobre los cuales no se han identificado las facturas que deban ser canceladas con dichos abonos, hasta tanto se surtan los procesos de conciliación de la información entre ambas entidades. Una vez se identifique el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda, debitando la subcuenta 131980 - Giro directo para abono a la cartera sector salud (CR), de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de naturaleza débito, de la cuenta 1319 - PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SALUD.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000045091 del 07-09-2018

2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.18. PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado en clasificación
 Concepto No. 20182000041831 del 27-08-2018
 20182000057901 DEL 09-11-2018

2.19. OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20182000022411 DEL 10-04-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registros contables en las entidades ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Registros contables en las entidades ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías

Doctora
 MARIA JULIANA URIBE GUZMAN
 Contralora Delegada Intersectorial
 Grupo de Control Fiscal Micro
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2018550001384-2, del 23 de febrero de 2018, en la consulta sobre la forma de contabilizar los recursos de regalías en las entidades ejecutoras, en particular en el Banco Agrario, desde la entrada en vigencia del Sistema General de Regalías, así como las normas

que avalan los procedimientos del registro contable de estos recursos.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

En relación con el manejo de los recursos del Sistema General de Regalías, la CGN ha expedido los siguientes procedimientos:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 356 de 2007 de la CGN, el cual señala los registros que deben efectuar las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución y asignación de regalías, así como la ejecución de proyectos con dichos recursos.

El numeral 8 del mencionado procedimiento, señala:

“8. GIRO DE LAS ASIGNACIONES
(...)”

Quando el giro de las asignaciones se realiza directamente a la entidad ejecutora del proyecto, se registra por la entidad territorial o por Cormagdalena, debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (Subrayado fuera de texto)

(...)

Así mismo, con relación a los registros contables para la ejecución de proyectos con recursos del SGR, mediante la doctrina contable pública se señaló el procedimiento contable para cuando los recursos son ejecutados por entidades públicas diferentes a las entidades territoriales beneficiarias de las regalías, el cual indica que si los recursos son entregados bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa,

o si son entregados únicamente para su administración.

Para el efecto se expidieron varios conceptos, entre ellos, el radicado N° 20152000045481 del 14-12-15 dirigido a Doctor Héctor Fabio Corrales Montes, Secretario de hacienda de la Gobernación de Risaralda, sobre el tratamiento contable de Regalías cuando la entidad ejecutora sea diferente a la Entidad Territorial beneficiaria de estos recursos, el cual, en las conclusiones, dispuso lo siguiente:

(...)

“2. Registro Contable de las Entidades Territoriales y en las entidades ejecutoras.

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión, en consecuencia el Departamento en su calidad de entidad territorial beneficiaria de los recursos, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, quien actúa como ejecutora de los mismos, el Departamento de Risaralda, debe registrar un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la CARDER, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. (Subrayado fuera de texto).

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS. (...)"

2. En el contexto de convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales.

Mediante la Resolución N°470 de 2016, la CGN expide el procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el registro que deben efectuar las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, asignación, distribución y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos y gastos del SGR. Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a los hechos económicos en los que participen las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

El numeral 15 del mencionado procedimiento, señala lo siguiente:

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Quando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1 Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1 Registros contables en el SGR Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

15.1.3 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Mediante la Resolución N° 037 de 2017 se incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, que en su artículo 2° de las señala:

Artículo 2º. *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:

(...)

f) Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras. (...)

De otra parte, la misma resolución en su artículo 8º incorporó como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas que se utilizará estas empresas para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, catálogo que contiene la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo anteriormente expuesto se concluye que si el Banco Agrario de Colombia fue designado como ejecutor de recursos del Sistema General de Regalías (SGR), hasta el 31 de diciembre de 2014 debió aplicar lo señalado en el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los recursos del SGR, anexo a la Resolución N° 139 de 2012 y sus modificaciones, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de

Contabilidad Pública Precedente, así como lo señalado en el concepto referenciado en las consideraciones, es decir que debió utilizar para el control de la ejecución de estos recursos, la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora, con relación a los nuevos marcos normativos, a partir del 1 de enero de 2015, el Banco Agrario de Colombia para el reconocimiento de sus operaciones le corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según lo señalado, inicialmente en la Resolución N° 743 de 2013 y posteriormente en la Resolución N° 037 de 2017 que derogó la anterior.

Bajo ese contexto, y para efectos de reporte de información a la CGN, le corresponde homologar los recursos que haya recibido como ejecutor, en la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN contenida en el Catálogo General de Cuentas actualizado expedido por la Resolución N° 597 de 2017, en la cual presentará el valor de los recursos del SGR asignados para su ejecución por parte de las entidades beneficiarias de regalías, como lo señala el numeral 15 de la Resolución N°470 de 2016.

CONCEPTO No. 20182000058741 DEL 15-11-2018

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Registros contables de los recursos recibidos del Sistema General de Regalías, para la ejecución de proyectos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	TEMAS	Otros pasivos.
	SUBTEMAS	Registros contables de los recursos recibidos del Sistema General de Regalías, para la ejecución de proyectos.

Doctor
FERNANDO TORRES RUSSY

Vicepresidente Financiero
Banco Agrario de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004159-2, del día 17 de octubre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a un hallazgo elaborado por la Contraloría General de la República al Grupo de Microregalías, de acuerdo a la Auditoría financiera realizada a los recursos del Sistema General de Regalías para las vigencias 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016, sobre aspectos contables en el manejo de estos recursos, respecto a que el Banco no cumple con un sistema de registro y contabilización independiente como ejecutor de estos recursos, al registrarlos como una entidad financiera y no, atendiendo a los requerimientos de las normas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Al respecto se aclara que de acuerdo con lo establecido en el artículo 233 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la naturaleza jurídica del Banco Agrario de Colombia es la de una sociedad anónima de economía mixta del orden nacional, sujeta al régimen de empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Que conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 489 de 1998, los actos y contratos celebrados por el Banco Agrario de Colombia como sociedad de Economía Mixta del orden nacional, estarán sujetas a las disposiciones del derecho privado. Así mismo, las actividades y contratos celebrados en desarrollo del giro ordinario de su objeto social, se registrarán por lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, según el cual, los contratos que celebren los establecimientos de crédito de carácter estatal dentro del giro ordinario de sus negocios, salvo los negocios fiduciarios que se regulan por la Ley 80 de 1993 no están sujetos al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.

Mediante el Decreto 2419 del 30 de noviembre de 1999, el Gobierno Nacional delegó en el Banco Agrario la administración del subsidio familiar de vivienda rural, dentro del marco del Decreto 1160 de 2010, Decreto 900 de 2012 y Decreto 1934 de 2015.

En el transcurso del año 2014, el Banco Agrario de Colombia es designado por los Órganos Colegiados de Administración y Decisión OCAD, como entidad ejecutora de los recursos de regalías para la ejecución de los proyectos de vivienda de Interés Social Rural - VISR, en este sentido, recibe recursos:

- Por transferencia del Ministerio de Agricultura para el desarrollo de estos proyectos de Vivienda de interés Social Rural, los cuales hacen parte del Presupuesto Público.
- De contrapartida, que corresponde a los aportes de la entidad oferente y de otras entidades que concurren a la cofinanciación de las soluciones de vivienda, exceptuando los de la entidad otorgante. Dentro de los recursos de la contrapartida, se encuentran los recursos del sistema general de regalías, como son las Asignaciones Directas y Fondos, como aportes de las entidades territoriales oferentes de los proyectos. El valor de la contrapartida es mínimo del 20% del total del proyecto.

Para dar cumplimiento a la designación como Ejecutor de los Recursos del Sistema General de Regalías, el Banco realiza la apertura de dos cuentas maestras de Regalías en las que se depositan los recursos del SGR dispuestos para la Ejecución de los proyectos, las cuales se registran a nombre del Banco Agrario, una cuenta maestra para los recursos recibidos por Asignaciones Directas y otra para los recursos recibidos de los Fondos.

Con la emisión de la Resolución 139 de 2012, que modifica el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se señalan los registros contables que deben efectuar las Entidades que participan en la Liquidación, Recaudo, Transferencia, Distribución y Asignación de Regalías, así como la ejecución de proyectos con dichos recursos, cuando esta última es adelantada por una Entidad Territorial, por lo cual al no indicar el procedimiento para una entidad ejecutora, cuando es diferente a una entidad Territorial beneficiaria y administradora de Regalías, al Banco Agrario no aplicó dicho procedimiento.

Posteriormente, la Contaduría General de la Nación con la Resolución 470 del 19 de agosto de 2016, incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, en el numeral 15- Ejecución de proyectos por una entidad distinta a la beneficiaria de las Regalías, cuando el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora, o no se ha predeterminado la entidad beneficiaria del mismo, el cual define los registros contables en la entidad ejecutora del proyecto, de la siguiente manera:

- Se reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1101- Depósitos en Instituciones Financiera y acreditando la subcuenta 290101- En administración de la cuenta 2902- Recursos recibidos en administración, por el valor del traslado de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto.
- Cuando se obtengan rendimientos financieros, la ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1101- Depósitos en Instituciones Financiera y

acreditará la subcuenta 290101- En administración de la cuenta 2902- Recursos recibidos en administración.

- Cuando se ejecute el proyecto de inversión la entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355- Ejecución de Proyectos de Inversión o 9355- Ejecución de Proyectos de Inversión, según se trate de activos y gastos, o de pasivos o ingresos. Los pagos efectuados, debitarán la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902- Recursos recibidos en administración y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- Depósitos en Instituciones. Así mismo, esta reportará como mínimo trimestralmente, la información de los activos, pasivos, ingresos, gasto y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y actualice en su contabilidad.

A partir de la emisión de dicha resolución, el Banco Agrario estableció internamente una Guía Contable, para facilitar el registro de los recursos de Regalías, conforme al Plan Único de Cuentas establecido para los Establecimientos de Crédito; sin embargo, al ser una entidad financiera debe aplicar el catálogo único de información financiera con fines de supervisión CUIF, establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia, y reporta a la Contaduría General de la Nación la información homologada al catálogo general de cuentas.

Por lo tanto, el Banco no podría crear en su plan de cuentas CUIF las subcuentas 2902- Recurso recibidos en administración, 8355-Ejecución de proyectos de inversión o 9355- Ejecución de Proyectos de Inversión del Catálogo General de Cuentas emitido por la CGN, dado que impediría la recepción de balances por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por lo expuesto anteriormente, el Banco Agrario solicita:

“1. ¿El Banco Agrario cumple con los requisitos de reconocimiento de los recursos de Regalías?

2. En caso contrario, solicitamos nos informen el procedimiento adecuado para el registro de los recursos de Regalías que puede adoptar una entidad financiera como el Banco Agrario, considerando que las circulares externas No. 021 y 033 expedidas el 1 de julio y el 9 de diciembre de 2014, respectivamente por la Superintendencia Financiera, no incluyen las subcuentas que determina la Contaduría General en sus Resoluciones 356 de 2007, 139 de 2012, 743 de 2013 y 470 del 19 de agosto de 2016, con las que incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los

recursos del Sistema General de Regalías, teniendo en cuenta que el Banco Agrario no es una Entidad Territorial.

3. ¿Es necesario que la Superintendencia Financiera incluya las subcuentas de las Resoluciones 356 de 2007, 13 de 2012, 743 de 2013 y 470 del 19 de agosto de 2016, dentro del catálogo de cuentas establecido para los establecimientos de Crédito, más exactamente las cuentas contenidas en Resolución 470 del 19 de agosto de 2016, que establece el procedimiento contable cuando la ejecución de los proyectos se realiza por una entidad distinta a la beneficiaria de la Regalía cuando el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o no se ha predeterminado la entidad beneficiaria del mismo?

4. ¿Cómo puede el Banco soportar a la Contraloría General de la Republica la respuesta al hallazgo relacionado con el incumplimiento a las normas contables prescritas por la Contaduría General de la Nación para el reconocimiento, registro y revelación de los recursos del sistema general de regalías, como entidad ejecutora de los mismos, siendo una entidad Financiera, vigilada, controlada y supervisada por la Superintendencia Financiera de Colombia, considerando que la Contraloría General de la Republica en el oficio de Observaciones a la Auditoria Financiera AT-14-2018 dirigido al Banco indica que:

a. “Los Órganos que integran el presupuesto del Sistema General de Regalías y que a su vez hagan parte del presupuesto general de la nación, dispondrán de un Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías, que se regirán por las disposiciones de la Ley 1530 de 2012”

5. ¿Con base en lo afirmado por la Contraloría General de la Republica, considera la Contaduría General de la Nación, que los argumentos expuestos por, el Banco Agrario cumplen con los criterios del “Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías, que se regirá por las disposiciones de la Ley 1530 de 2012”?

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 3º del Decreto 111 de 1996 establece “El presupuesto nacional comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral, y la rama ejecutiva del nivel nacional, con excepción de los establecimientos públicos, las empresas industriales y Comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Artículo 78 de la Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, señala:

“Artículo 78. Presupuesto de los Órganos del Sistema General de Regalías. Los órganos a través de los cuales se adelante la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo; el funcionamiento del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, dispondrán de las apropiaciones necesarias para el ejercicio de sus funciones.

Cada uno de los órganos que integran el Sistema General de Regalías a que hace mención el inciso anterior, dispondrá de una sección presupuestal a través de la cual se incorporarán las apropiaciones para el ejercicio de las funciones que este ejerza en el marco del Sistema, acorde con la asignación adelantada por la Constitución y la presente ley.

Corresponderá al jefe del órgano respectivo o su delegado del nivel directivo, ordenar el gasto sobre las apropiaciones o autorizaciones de vigencias futuras en la respectiva sección presupuestal.

Parágrafo. Los órganos que integran este presupuesto y que a su vez hagan parte del Presupuesto General de la Nación, dispondrán de un sistema de registro y contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías que se registrará por las disposiciones contenidas en la presente ley.” (Subrayado fuera del texto)

1. Contexto bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado en la Resolución 139 de 2012, establece:

“Los registros contables que deben efectuar las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución y asignación de regalías, así como la ejecución de proyectos con dichos recursos, entre otras operaciones, se relacionan a continuación:

(...)

8. GIRO DE LAS ASIGNACIONES

(...)

Cuando el giro de las asignaciones se realiza directamente a la entidad ejecutora del proyecto, se registra por la entidad territorial o por Cormagdalena, debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, con relación a los registros contables para la ejecución de proyectos con recursos del SGR, mediante doctrina contable pública se señaló el procedimiento contable para cuando los recursos son ejecutados por entidades públicas diferentes a las entidades territoriales beneficiarias de las regalías, el cual indica que si los recursos son entregados bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Para el efecto se expidieron varios conceptos, entre ellos, el radicado N° 20152000045481 del 14-12-15 dirigido a Doctor Héctor Fabio Corrales Montes, Secretario de hacienda de la Gobernación de Risaralda, sobre el tratamiento contable de Regalías cuando la entidad ejecutora sea diferente a la Entidad Territorial beneficiaria de estos recursos, el cual, en las conclusiones, dispuso lo siguiente:

“2. Registro Contable de las Entidades Territoriales y en las entidades ejecutoras.

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión, en consecuencia el Departamento en su calidad de entidad territorial beneficiaria de los recursos, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, quien actúa como ejecutora de los mismos, el Departamento de Risaralda, debe registrar un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la CARDER, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS.” (Subrayado fuera del texto)

2. Contexto bajo el Marco Normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Mediante la Resolución Nº 470 de 2016, la CGN expide el procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, respecto a los registros que deben efectuar las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, asignación, distribución y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos y gastos del SGR. Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a los hechos económicos en los que participen las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. El numeral 15 del mencionado procedimiento, señala:

“15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1 Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1 Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

15.1.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

15.1.3 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

15.2. Rendimientos financieros

15.2.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Con el recaudo de los rendimientos, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el traslado de los rendimientos a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

15.3.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.” (Subrayado fuera del texto)

Mediante la Resolución N° 037 de 2017, que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones, e incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala:

Artículo 2º. **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:

f) Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras. (...)

Artículo 8º. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara por 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 información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Este Catálogo General de Cuentas contiene la subcuenta 290201 En administración, de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo anteriormente expuesto se concluye que:

Pregunta 1 y 2

Dado que el Banco Agrario de Colombia fue designado como ejecutor de recursos del Sistema General de Regalías (SGR), en el transcurso del año 2014, debió aplicar lo señalado en el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los recursos del SGR, anexo a la Resolución N° 139 de 2012 y sus modificaciones, contenido en el Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, así como lo señalado en el concepto referenciado en las consideraciones, es decir, que debió utilizar para el control de la ejecución de estos recursos, la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, se identifica que, con relación a la aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según lo señalado, inicialmente en la Resolución N° 743 de 2013 y posteriormente en la Resolución N° 037 de 2017 que derogó la anterior, el Banco Agrario realiza el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), de acuerdo con el procedimiento incorporado en la Resolución N° 470 de 2016, al presentar el valor de los recursos del SGR asignados para su ejecución por parte de las entidades beneficiarias de regalías, en la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, contenida en el Catálogo General de Cuentas actualizado expedido por la Resolución N° 597 de 2017, para efectos de reporte ante la CGN.

Pregunta 3

De acuerdo al artículo 8 de la Resolución N° 037 de 2017, el Banco Agrario de Colombia utilizará el Catálogo General de Cuentas para 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 información financiera a la Contaduría General de la Nación. La eventual modificación a los parámetros establecidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, es un asunto que deberán gestionarlo con esa Superintendencia.

Pregunta 4 y 5

En atención al hallazgo planteado por la Contraloría General de la República, es pertinente aclarar que de acuerdo al Artículo 3° del Decreto 111 de 1996, el Banco Agrario de Colombia, al ser una sociedad de economía mixta, no hace parte del Presupuesto General de la Nación.

En este sentido, respecto al párrafo del Artículo 78 de la Ley 1530 de 2012, me permito manifestar, que no le es aplicable al Banco Agrario de Colombia, dado que el mismo no cumple con las calidades exigidas en dicho párrafo; pues el mismo, estipula que tendrán que disponer de un sistema de registro y contabilización independiente, los órganos que integran el Presupuesto del Sistema General de Regalías aludidos en dicho artículo y que a su vez hagan parte del Presupuesto General de la Nación.

Por lo tanto, esta entidad financiera debe continuar llevando sus registros contables en

atención a lo establecido por la Superintendencia Financiera de Colombia, y para efectos de homologación y reporte ante la Contaduría General de la Nación, atenderá al Catálogo General de Cuentas del Marco para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, así como a los procedimientos que este ente emita.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000044971 del 06-09-2018

2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.21. INGRESOS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000039761 del 15-08-2018

2.24. OTROS INGRESOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:
Concepto No. 20182000044971 del 06-09-2018

2.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20182000041831 DEL 27-08-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Gastos Costos Depósito entregado en garantía Provisiones
	SUBTEMAS	Revelación en notas de los ajustes no materiales por corrección de errores Contabilización del Impuesto de Industria y comercio como parte del resto de las actividades que generan ingresos ordinarios Reconocimiento de provisiones por litígios y demandas Reconocimiento de los derechos pagados por servidumbres

Doctora
LINA MARÍA BETANCUR PEÑA
Directora Contabilidad y Planeación Tributaria Encargada
Interconexión Eléctrica S.A.- ISA
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550002794-2 del 6 de julio de 2018, mediante la cual consulta:

1. Por los eventos presentados en 2017 que originaron ajustes no materiales por corrección de errores la Empresa no realizó reexpresión de estados financieros ni reveló en las notas dichos eventos. Lo anterior originó un hallazgo de la entidad de control quien argumenta que debe realizarse una revelación de los ajustes de años anteriores sin hacer asociación alguna con la materialidad.

Por lo anterior, solicitan la opinión sobre el manejo contable y de revelaciones ante eventos de periodos anteriores cuyos ajustes se consideran inmateriales por la Compañía.

2. Para el año 2017, la Compañía contrató diversos servicios de auditoría con entidades externas. Estas labores fueron contratadas con el fin de fortalecer el Sistema de Control Interno. Dichas erogaciones fueron contabilizadas en la cuenta 5111110301 Honorarios Auditoría Interna-Gastos.

De acuerdo con la auditoría practicada por la entidad de Control, las erogaciones mencionadas, debieron registrarse como auditoría externa y no como servicios de auditoría interna, por lo cual y ante la diferencia de criterios frente al reconocimiento contable de los servicios de auditoría, por lo cual solicitan la opinión sobre el manejo contable de este tipo de transacciones.

3. En la Compañía cuando se liquida el impuesto de Industria y Comercio se verifica cuál fue el ingreso que lo originó y teniendo en cuenta el centro de costos y beneficios en que la empresa ha incluido dicho ingreso se hace el reconocimiento del monto de ICA, utilizando la misma información, con el fin de dar una adecuada asociación de ingresos, costos y gastos que permita efectivamente determinar los resultados netos de cada transacción o negocio desarrollado por ISA. Es por eso que la Compañía durante el año 2017, reconoció como costo del servicio parte del impuesto de industria y comercio.

La entidad de control al respecto señaló en el hallazgo, “De acuerdo con el Concepto 2000008441 de 2013 de la CGN (...) el impuesto de Industria y Comercio y Avisos tiene origen en situaciones que no están propiamente relacionadas con los costos y por tanto deben reconocerse como gastos afectando el resultado del ejercicio en el momento en que se causen”.

Durante el 2017 la Empresa llevó el impuesto de Industria y Comercio y el de Avisos y Tableros como parte del costo, dada la diferencia de criterios aplicados al reconocimiento del impuesto solicitan concepto sobre el manejo contable del asunto.

4. La Compañía reconoce las provisiones por demandas por servidumbres afectando como contrapartida un mayor valor de los derechos por servidumbres registradas en el activo como intangibles, este procedimiento fue objetado por la entidad de control al revisar la actualización de los procesos judiciales señalando que, “La Compañía registró en la cuenta 1970 las provisiones correspondientes a las demandas por servidumbres registradas en la cuenta 2710, es decir en la cuenta 1970 no solo se han contabilizado los derechos de servidumbre sino también los posibles derechos que aún están en proceso jurídico. De lo anterior se puede concluir que el registro que realiza la empresa para contabilizar los procesos en que ISA es la demandante, generan una sobreestimación del activo y del pasivo.”

Sobre el particular la entidad señala, “Los registros mencionados en el hallazgo se ajustan al costo del activo y del pasivo. No podríamos reconocer como realidad económica, ni aplicar como medición y valuación de esa realidad, únicamente el valor pagado por el activo inicialmente, ya que dicho valor se encuentra en un proceso judicial, cuya probabilidad de fallo, según lo avalado por nuestra Área Jurídica, podría obligar a la Compañía a erogar un

mayor valor por el activo (se considera una contingencia probable) y desprenderse de recursos en el futuro derivados de eventos pasados.” (...)

“En relación con la negociación de una servidumbre señalan,

Adquisición de la servidumbre con acuerdo entre las partes. Cuando surge la necesidad de pago de servidumbres la negociación se puede realizar con propietarios legalmente registrados o con poseedores del terreno que no cuentan con la formalidad de la propiedad. En el segundo caso existe el riesgo de que una vez negociada y pagada la servidumbre al poseedor, el propietario legalmente registrado reclame sus derechos y se deba incurrir nuevamente en erogaciones para la adquisición de la servidumbre, en este caso sólo se reconocerá como activo intangible el valor pagado al propietario, los valores pagados al poseedor se deben retirar del valor del activo y ser reconocidos como gasto.

Imposición de servidumbres: Si no se llega a un acuerdo entre las partes, se procede a imponer la servidumbre a través de una demanda, el proceso judicial exige la consignación del valor que se está dispuesto a pagar por la servidumbre en una entidad financiera definida por el juzgado, este valor está determinado técnicamente considerando el valor de la propiedad, la afectación y/o desvalorización causada al terreno por el paso de las líneas de transmisión de energía y telecomunicaciones y su pago se registra como costo del activo en construcción - servidumbre.

Durante el proceso judicial se continúa la gestión para conciliar directamente entre las partes el valor de la servidumbre, si se llega a una negociación, se desiste de la demanda, se realiza el pago acordado al poseedor o propietario y se solicita al juzgado el reintegro del valor consignado inicialmente para la imposición de la servidumbre. En este caso la Compañía registra la cuenta por pagar al proveedor de la servidumbre y su contrapartida será el activo, inmediatamente se debe retirar del activo el valor capitalizado al inicio del proceso de imposición y su contrapartida es una cuenta por cobrar al banco que designó el juzgado.

Si definitivamente no se llega a un acuerdo entre las partes, el proceso judicial sigue con: la etapa probatoria, valoración de la servidumbre por parte de peritos designados y determinación definitiva del valor a pagar, si este valor está por encima del consignado inicialmente, se debe pagar el diferencial incluyendo los intereses respectivos, dichos intereses no constituyen costos capitalizables. Si el valor está por debajo del consignado, se solicita el reintegro de la diferencia. El mayor o menor valor determinado por el juez afecta el valor del activo intangible - servidumbre. Sólo son sujeto de capitalización los costos directos, tales como: el precio de adquisición, costos notariales, avalúo obligatorio para la obtención de la servidumbre y el peritazgo. Por ningún motivo se capitalizan los gastos de

representación judicial en que se incurra, ni los intereses que se generen durante el proceso jurídico.” (...)

Por lo anterior, la Empresa solicita concepto en relación con el procedimiento contable a aplicar a los pagos por servidumbres derivados de los procesos judiciales.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Pregunta1. Ajustes inmateriales por corrección de errores

El Marco Conceptual para la Información Financiera de que trata el Anexo 1.1. del Decreto 2496 de 2015 que modificó al Decreto 2420 de 2015, aplicable a los preparadores de la información financiera de las Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que Captan y Administran ahorro del público hace referencia al concepto de Materialidad o Importancia relativa,

“CC11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, la materialidad o la importancia relativa es un aspecto específico de la relevancia de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.”

Así mismo, las Normas contenidas en la normativa mencionada, específicamente en la “Norma Internacional de Contabilidad 8. Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores”, señala:

“(...) ”

5 Definiciones

Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican: (...)

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.”
(Subrayado fuera de texto)

“Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros”, en relación con las Notas señala:

“Notas
Estructura

112 Las notas:

(a) presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 117 a 124;

(b) revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y

(c) proporcionarán información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos. (...)

Información a revelar sobre políticas contables

117 Una entidad revelará las políticas contables significativas incluyendo:

(a) la base (o bases) de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y

(b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

119 Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información presentada sobre el rendimiento y la situación financiera. Cada entidad considerará

la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperaría que se revelasen para este tipo de entidad. La revelación de políticas contables particulares será especialmente útil para los usuarios cuando ellas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NIIF. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor razonable o del costo a sus propiedades de inversión (véase la NIC 40 Propiedades de Inversión). Algunas NIIF requieren, de forma específica, información a revelar acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones seleccionadas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo.” (Subrayados fuera de texto)

Pregunta 2. Honorarios

La Resolución N° 037 de 2017 de la CGN, “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público”, señaló en el artículo 8°: “Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara por 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 información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

Pregunta 3. Impuesto de ICA llevado al costo

La Norma Internacional de Información Financiera 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, en relación con los Costos del Contrato, contenida en el Decreto 2496 de 2015, señala:

“97 Los costos directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- Mano de obra directa, (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
- Materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);
- Distribuciones de costos que se relacionan directamente, con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del

contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipos utilizados en el cumplimiento del contrato);

- Costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- Otros costos en los que se incurre sólo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo pagos a subcontratistas).

98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tenga lugar:

1. Costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
2. Costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
3. Costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir estos que se relacionan con desempeños pasados) y,
4. Costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con Obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas)”

Pregunta 4. Provisión demandas por servidumbres

Respecto a las servidumbres, los artículos 653, 665, 879, 880, 883 y 897 del Código Civil señalan:

“ARTÍCULO 653. CONCEPTO DE BIENES. Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales.

Corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.

ARTICULO 665. DERECHO REAL. Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin aspecto a determinada persona.

Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales.

ARTICULO 879. CONCEPTO DE SERVIDUMBRE. Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño. (Subrayado fuera de texto)

ARTICULO 880. SERVIDUMBRES ACTIVAS Y PASIVAS. Se llama predio sirviente el que sufre el gravamen, y predio dominante el que reporta la utilidad.

Con respecto al predio dominante, la servidumbre se llama activa, y con respecto al predio sirviente, se llama pasiva.

ARTICULO 883. INSEPARABILIDAD DE LAS SERVIDUMBRES DEL PREDIO. Las servidumbres son inseparables del predio a que activa o pasivamente pertenecen.

ARTICULO 897. CLASES DE SERVIDUMBRES LEGALES. Las servidumbres legales son relativas al uso público, o a la utilidad de los particulares.

Las servidumbres legales, relativas al uso público, son: El uso de las riberas en cuanto sea necesario para la navegación o flote. Y las demás determinadas por las leyes respectivas.”

A su vez, el artículo 57 del capítulo III. De las Expropiaciones y Servidumbres, de la ley 142 de 1994, establece lo siguiente: “Cuando sea necesario para prestar los servicios públicos, las empresas podrán pasar por predios ajenos, por una vía aérea, subterránea o superficial, las líneas, cables o tuberías necesarias; ocupar temporalmente las zonas que requieran en esos predios remover los cultivos y los obstáculos de todo clase que se encuentren en ellos; transitar, adelantar las obras y ejercer vigilancia en ellos; y, en general, realizar en ellos todas las actividades necesarias para prestar el servicio. El propietario del predio afectado tendrá derecho a indemnización de acuerdo a los términos establecidos en la Ley 56 de 1981, de las incomodidades y perjuicios que ello le ocasione.

Las líneas de transmisión y distribución de energía eléctrica y gas combustible, conducciones de acueducto, alcantarillado y redes telefónicas, podrán atravesar los ríos, caudales, líneas férreas, puentes, calles, caminos y cruzar acueductos, oleoductos, y otras líneas o conducciones. La empresa interesada, solicitará el permiso a la entidad pública correspondiente; si no hubiere ley expresa que indique quien debe otorgarlo, lo hará el municipio en el que se encuentra el obstáculo que se pretende atravesar.”

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad 38. Activos Intangibles señala:

“Definiciones

- 8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Un activo es un recurso:

- a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos futuros.

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. (...)

Identificabilidad

- 12 Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con que guarde relación independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y además puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

Beneficios económicos futuros

- 17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, las normas expuestas del Marco conceptual de las Normas aplicables en el proceso contable para que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, se concluye en el orden en que fueron planteadas las inquietudes así:

Pregunta 1. Ajustes inmateriales por corrección de errores

En principio, de conformidad con la Norma de Presentación de Estados Financieros, en relación con la revelación en Notas de las políticas contables, se infiere que son objeto de revelación aquellas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios de los mismos. Por lo tanto, cada entidad deberá evaluar no solamente la magnitud sino también la naturaleza de las partidas derivadas de los hechos económicos, y procurar suplir razonablemente las necesidades de información de los usuarios.

Ahora bien, teniendo en cuenta que una Contraloría puede requerir información más allá de la que razonablemente se podría estimar apropiada en las notas a los estados financieros de propósito general, bien podría suministrarse información complementaria y de carácter particular, a efectos que puedan cumplirse los propósitos del control fiscal.

Pregunta 2. Honorarios

Para efectos de la información homologada que debe presentarse a la CGN, no se tienen requerimientos de clasificación entre auditorías internas y externas. Por lo tanto si la entidad en su propio catálogo de cuentas ha considerado este tipo de especificidades, es necesario que dentro de su manual de procedimientos contables, determine el alcance de unos y otros, con el propósito que sirva como regla no solamente para orientar las actividades de parametrización y registro sino también de quienes efectúen labores de monitoreo, seguimiento o fiscalización.

Pregunta 3. Impuesto de ICA llevado al costo

Las Empresas públicas de Servicios públicos domiciliarios que aplican la regulación para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan y Administran Ahorro del Público, incorporada al RCP mediante la Resolución 037 de 2017, para registrar los ingresos, en este caso los relacionados con contratos de transmisión atenderá lo dispuesto en la Norma de Ingresos de actividades ordinarias en donde se determinan los conceptos de costos y gastos asociados a los ingresos obtenidos.

Desde esa perspectiva, el impuesto de industria y comercio clasifica como un costo solamente en la medida en que se existan argumentos suficientes para justificar su estrecha correlación con la prestación del servicio, y por ende se convierta en un elemento estructural del precio imputado imputable al cliente; de lo contrario, deberá registrarse como un gasto.

Este Despacho hace precisión en cuanto a que el concepto CGN 20122000008441 no es aplicable al caso por usted consultado, dado que fue expedido sobre una base normativa diferente a la que actualmente le corresponde aplicar a ISA, y adicionalmente el contexto de aquel, dista del caso que se resuelve en este pronunciamiento.

Pregunta 4. Demandas por imposición de servidumbres

Respecto de los derechos por servidumbre, es necesario precisar que en el Catálogo General de Cuentas no se encuentra la subcuenta 197009-Servidumbres, por considerar que este concepto no es susceptible de reconocerse como activo intangible por cuanto no cumple con los criterios establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad 38. Activos Intangibles, contenida en el Decreto 2496 de 2015 y acogida para las Empresas que cotizan en el mercado de valores y que captan y administran ahorro del público, mediante la Resolución 037 de 2017.

Así las cosas, considerando que el pago realizado por la Empresa para tener el derecho a la servidumbre constituiría una erogación directamente atribuible a la construcción de las redes de transmisión del servicio prestado por la empresa, para que estas se encuentren en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración, el pago realizado como compensación por la constitución de la servidumbre, constituye un mayor valor de las obras civiles necesarias para disponer del activo que será utilizado para la prestación del servicio.

Ahora bien, en relación con la adquisición de una servidumbre en donde se presenta un propietario y un poseedor y por diferencias entre estos actores se impone la servidumbre y la entidad entabla un proceso judicial para determinar el valor, el cual exige al inicio del mismo, realizar la consignación en una entidad financiera del valor que la Empresa está

dispuesta a pagar, deberán reconocerse los hechos económicos relacionados con el desembolso inicial de los recursos y el reconocimiento de la servidumbre.

Por el desembolso de los recursos, la entidad reconocerá un derecho como un Depósito entregado en garantía afectando la cuenta de efectivo o equivalentes de efectivo que corresponda, hasta cuando se produzca el fallo final, momento en el cual se solicitará el reintegro de los recursos.

Aclarado por la entidad que en los procesos de imposición de servidumbres, el fallo está referido al monto de la misma, y la resolución del litigio se produce en un corto plazo (tres meses), el valor final de la servidumbre determinado por el juez se cargará al valor del activo formado (Redes, líneas, cables), afectando el pasivo a favor del poseedor o propietario.

Con base en lo expuesto, es preciso revisar el procedimiento contable aplicado por la Empresa para el registro de los pagos por servidumbres derivados de procesos judiciales, toda vez que el concepto 20122000025701 del 12 de septiembre de 2012 difiere en su contexto con el caso actual y adicionalmente fue expedido bajo normas que ya perdieron vigencia.

2.26. GASTOS DE VENTAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.27. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.28. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.29. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.30. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.31. OTROS GASTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.33. COSTO DE VENTAS DE BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.34. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.35. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.40. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

No se profirió doctrina sobre este acápite.

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

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.44. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

No se profirió doctrina sobre este acápite.

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

No se profirió doctrina sobre este acápite.

2.48. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20182000000061 DEL 05-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cambio de aplicación del marco normativo de la Resolución N° 414 de 2014 a Resolución N° 037 de 2017, por pasar a ser filial del Grupo EPM.

Doctor

CARLOS AUGUSTO AGUDELO MEJÍA

Gerente General

E.S.P. Empresas Públicas de Rionegro S.A.

Rionegro- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005203-2, del día 24 de noviembre de 2017, en la cual solicita concepto frente al momento en que la empresa debe dejar de aplicar el Marco Normativo contable de la Resolución 414 del 2014 y sus modificaciones, para darle aplicación al Marco Normativo de la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, por convertirse en filial del Grupo EPM. Hecho generado en virtud del Contrato Interadministrativo de compraventa de acciones celebrado entre el Municipio de Rionegro y Empresas Públicas de Medellín E.S.P., donde esta última adquirió el 100% de las acciones de Empresas Públicas de Rionegro y a partir del día 1 de noviembre de 2017, se convirtió en filial del Grupo EPM.

Empresas Públicas de Medellín E.S.P es la matriz del Grupo EPM y es emisora de valores que se encuentran inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE); por lo tanto, las demás empresas del Grupo EPM aplican la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones.

De acuerdo a estos antecedentes, se solicita concepto sobre:

1. ¿Cómo debe ser la transición de preparar información bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014 a preparar información con base a la Resolución 037 del 2017?
2. ¿A partir de cuándo la contabilidad de EPRIO S.A. E.S.P. para todos los efectos legales debe corresponder al marco normativo de la Resolución 037 de 2017?
3. ¿Los estados financieros correspondientes al periodo 31 de diciembre del 2017, pueden prepararse bajo el marco normativo de la Resolución 414 del 2014?
4. ¿Debe EPRIO SA. E.S.P. elaborar un nuevo balance de apertura bajo el nuevo marco normativo de la Resolución 037 del 2017, en caso de que la respuesta sea positiva, a qué fecha de corte se debe elaborar? ¿La empresa deberá llevar un paralelo contable entre el modelo de la Resolución 414 y sus modificaciones y la Resolución 037 y sus respectivas modificaciones? En caso de que la respuesta será afirmativa ¿qué periodos deben llevarse en paralelo? ¿A qué fecha deberá EPRIO tener estados financieros comparativos bajo la Resolución 037? En resumen, ¿Qué cronograma debe seguir EPRIO para adoptar la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones?

5. ¿EPRIO S.A. E.S.P. podría tomar como un cambio en política contable los cambios que le implique pasar de la Resolución 414 a Resolución 037 y no tener que preparar balance de apertura, periodo de transición y periodo de adopción? ¿En caso de ser positiva la respuesta, a qué fecha se podría incorporar EPRIO en su contabilidad los cambios en política contable en los eventos en que haya diferencia entre ambos marcos normativos contables?

6. ¿A partir de qué momento debe adoptar EPRIO S.A. ES.P el nuevo marco normativo de la Resolución 037 del 2017 a nivel de documento fuente?

7. ¿A partir de qué fecha EPRIO SA. ES.P debe empezar a reportar al CHIP la información bajo el marco normativo contable de la Resolución 037 y sus respectivas modificaciones?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

La Resolución N° 037 de 2017, emitida por la CGN, “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”, indica:

“ARTICULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos 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 esta tenga sus valores inscritos en el RNVE. (...)

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 Público, corresponderán a lo establecido en los anexos 1,1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015.

ARTICULO 4°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados, las entidades controladoras que deban aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público registrarán sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de

1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015. (...)

ARTICULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara por 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 información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

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 aplicaran para los periodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada.

Para el periodo 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 9, contenida en anexo 1.1, aplicaran las normas incorporadas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015. Así mismo, para el periodo 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 15, contenida en el anexo 1.1, aplicaran 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 1° 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.

ARTICULO 9°. DEROGATORIAS. La presente Resolución 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 1° de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias." (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 1 - Adopción por primera vez, incluida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, indica:

“Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

(a) sus primeros estados financieros conforme a las NIIF y

(b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros de una entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

(a) presentó sus estados financieros previos más recientes:

(i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF

(ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;

(iv) según requerimientos nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o

(v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunos importes con los mismos determinados según las NIIF;

(b) preparó los estados financieros conforme a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;

(c) preparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007); o

(d) no presentó estados financieros en periodos anteriores (...)

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF

6 Una entidad elaborará y presentará un estado de situación financiera de apertura de conforme a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. (...)

Presentación e información a revelar (...)

Información comparativa

Los primeros estados financieros de una entidad que se presenten conforme a las NIIF incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y las notas relacionadas, incluyendo información comparativa para todos los estados presentados.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la NIC 1 - Presentación de estados financieros, incluida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, señala:

“Conjunto completo de estados financieros

10 Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
- (b) un estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo; (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. (...)

Características generales (...)

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. (...).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, y “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”, señala:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan 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 empresas 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.

Parágrafo 1: Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la entidad solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación a su consulta:

Preguntas 1, 3, 4 y 5

De acuerdo al cambio de Marco Normativo en que se encuentra la entidad, no es posible tomar esta situación como un cambio en política contable, razón por la cual se debe llevar a cabo el proceso de transición a fin de poder asegurar la comparabilidad de la información. Este proceso se ha de adelantar de acuerdo a los parámetros establecidos en la NIIF 1 - Adopción por primera vez contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, en la cual indica que los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, motivo por el cual la transición corresponderá al periodo comprendido entre el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2018, por lo tanto se debe elaborar balance de apertura al 1° de enero de 2018. De manera tal, que la entidad deberá emitir el primer juego de estados financieros, de acuerdo a la NIC 1 - Presentación de estados financieros del Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, al 31 de diciembre de 2019.

Con base en lo anterior, durante el periodo de transición se tendrá que preparar información de manera simultánea con base en ambos marcos normativos, ya que solo hasta el 31 de diciembre de 2019, se tendrían estados financieros comparativos, elaborados bajo el conjunto normativo al que se refiere la Resolución N° 037 de 2017. Lo cual indica que para los años 2017 y 2018 los estados financieros con corte al 31 de diciembre, se presentaran de acuerdo a la Resolución N° 414 de 2014.

Preguntas 2 y 6

De acuerdo a lo antes indicado, durante el período de transición, la información oficial corresponderá a la preparada bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y a partir del 1 de enero de 2019 será la preparada bajo el Anexo técnico anexo al Decreto 2420 de 2015. No obstante, durante este período y para efectos de la consolidación que requiera efectuar la Matriz de la compañía, deberá requerir a esta última, información homologada con sus políticas.

Pregunta 7

De acuerdo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa deberá solicitar formalmente a la CGN la revisión de su clasificación, para que se realicen los cambios que correspondan para efectos del reporte contable ante la CGN, específicamente en lo concerniente al CHIP.

CONCEPTO No. 20182000000361 DEL 12-01-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	NIC 7-NIC 12
	SUBTEMAS	Aplicación anticipada anexo 1.2 Decreto 2131 de 2016

Doctora

Ángela María Loaiza Cortés

Directora Normatividad Contable

Gerencia Contabilidad y Servicios Financieros

Empresas Públicas de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550000002-2, del 2 de enero de 2018, mediante la cual solicita conceptuar sobre la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

83

viabilidad de la aplicación anticipada de la NIC 7 y la NIC 12, de conformidad con lo dispuesto en el Anexo 1.2 del Decreto 2131 de 2016 y con el propósito de brindar información más clara para los usuarios de los Estados Financieros.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En cumplimiento de las facultades constitucionales y legales de la CGN y en atención a la coordinación entre entidades públicas de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, la CGN ha venido actualizando la regulación vigente aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, de tal forma que se facilite su consulta y aplicación (incorporado al régimen de Contabilidad Pública, y actualizado mediante Resolución No 037 de 2017).

Los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo expedieron el Decreto 2131 de 2016, por medio del cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1 (contenido en los anexos 1 y 1.1 del Decreto 2420 de 2015) incorporando al Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, el anexo 1.2, definiendo el periodo de aplicación de la regulación contenida en dicho anexo.

El anexo 1.2 del Decreto 2131 de 2016, establece en cuanto a la vigencia de las modificaciones incorporadas a la NIC7- Estado de Flujos de Efectivo: “Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplique por primera vez esas modificaciones, no se requiere que proporcione información sobre períodos anteriores.” (Subrayado fuera de texto).

El mismo anexo 1.2 acogió las modificaciones definidas para la NIC 12- Impuesto a las Ganancias, señalando que es factible la aplicación anticipada, caso en el cual la empresa deberá revelar este hecho. De igual manera se prevé la aplicación retroactiva fijándose para tal efecto la prescripción a efectos de la reexpresión de estados comparativos.

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones precedentes y en particular considerando las necesidades de información para los diferentes usuarios de los Estados Financieros, se concluye frente a la solicitud de la consulta, que es pertinente y ajustado al marco normativo vigente,

autorizar en los términos previstos en el anexo 1.2 del Decreto 2131 de 2016 la aplicación anticipada de las modificaciones a la NIC 7 y a la NIC 12, a Empresas Públicas de Medellín. Para tal fin la entidad deberá garantizar las revelaciones exigidas por las normas precitadas y si hay lugar garantizará la comparabilidad de información, de acuerdo a los requerimientos de aplicación prospectiva anticipada y de aplicación retroactiva, cuando a ello hay lugar.

CONCEPTO No. 20182000020991 DEL 22-03-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuotas de carácter contingente en un arrendamiento financiero.

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
 Directora Normatividad Contable
 Empresas Públicas de Medellín
 Medellín - Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550000426-2, del 05 de febrero de 2018, mediante la cual plantea que a raíz del Concepto emitido por la CGN al Instituto de Desarrollo de Antioquia - IDEA, con radicado No. 20172300107871 del 29 de diciembre de 2017, frente al reconocimiento y medición en Hidroituango S.A. E.S.P. del contrato BOOMT, resulta preciso aclarar que el esquema de negocio obliga a EPM como contratista a efectuar las actividades e inversiones necesarias para la construcción y puesta en servicio de la central hidroeléctrica bien sea con recursos propios o a través de la financiación de la misma por terceros, a operar y mantener la central por el tiempo establecido en el contrato, restituir los usufructos y revertir a Hidroituango los inmuebles y activos operativos de la central a la terminación del contrato.

Como contraprestación de dicha obligación, EPM como contratista explotará comercialmente el proyecto con fin de obtener una rentabilidad preestablecida en el contrato sobre los recursos invertidos para construcción y puesta en servicios de la central.

Hidoituango como contratante, tendrá el derecho a recibir una remuneración durante la operación, expresada como un porcentaje de los ingresos netos del proyecto, y recibir los activos operativos de la central al término del contrato, si se cumplen las condiciones establecidas para ello.

Frente al desarrollo realizado en la consulta respecto a la naturaleza de las cuotas de arrendamiento, se solicita conceptuar si Hidroituango S.A. E.S.P. debe reconocer un préstamo por cobrar en sus estados financieros, teniendo en cuenta que los pagos que EPM realizará cumplirían para ser cuotas de carácter contingente, pues serán calculadas como un porcentaje de los ingresos netos del proyecto, los cuales a su vez están condicionados por el precio de la energía y la cantidad de energía generada.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Dentro de la NIC 17 - Adopción por primera vez, contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, se establece que:

“(…)

Definiciones

4 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

(…)

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados.

Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.).

(…)

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

20 Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.
(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la NIIF 16, incorporada al Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, mediante el Decreto 2170 de 2017, que deroga la NIC 17 contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, a partir del 01 de enero de 2019, establece que:

“(...)”

Arrendatario

Reconocimiento

22 En la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

Medición

Medición inicial

Medición inicial del activo por derecho de uso

23 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.

24 El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;

(b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;

(c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

(...)

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

26 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

27 En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo: (a) pagos fijos (incluyendo los pagos en especie fijos como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;

(b) pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28);

(c) importes que espera pagar el arrendatario como garantías de valor residual;

(d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos B37 a B40); y

(e) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

28 Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 27(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

(...)

Pagos por arrendamiento que son fijos en esencia [párrafos 27(a), 36(c) y 70(a)]

B42 Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago fijo por arrendamiento en esencia. Los pagos fijos por arrendamiento en esencia son pagos que pueden, en su forma, suponer variabilidad pero que, en esencia, son inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, cuando:

(a) los pagos se estructuran como pagos por arrendamiento variables, pero no existe una variabilidad real en ellos. Esos pagos contienen cláusulas variables que no tienen esencia económica real. Algunos ejemplos de dichos tipos de pagos incluyen:

(i) pagos que deben hacerse solo si se prueba que un activo solo puede operar durante el arrendamiento, o solo si ocurre un suceso que no tiene posibilidad auténtica de no ocurrir;
o

(ii) pagos que están estructurados inicialmente como pagos por arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero para los que la variabilidad se resolverá en algún momento después de la fecha de comienzo, de forma que los pagos pasen a ser fijos para el resto del plazo del arrendamiento. Dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando se resuelve la variabilidad.

(b) existe más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría realizar, pero solo uno de esos conjuntos de pagos es realista. En este caso, una entidad considerará al conjunto realista de pagos como pagos por arrendamiento.

(c) existe más de un conjunto realista de pagos que podría hacer un arrendatario, pero debe realizar al menos uno de esos conjuntos de pagos. En este caso, una entidad considerará que los pagos por arrendamiento son el conjunto de pagos que suma el menor importe (sobre una base descontada).

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que de forma conjunta, las entidades (arrendador y arrendatario) deberán analizar, en el marco de la esencia económica del acuerdo de arrendamiento financiero, y considerando los parámetros establecidos en la NIC 17 contenida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, la cual queda derogada a partir del 1 de enero de 2019, por la NIIF 16 según el anexo 1.3 incorporado por el Decreto 2170 de 2017 a la Sección de anexos del Decreto 2420 de 2015, si la remuneración que recibirá Hidroitungo puede caracterizarse como cuotas contingentes, o si por el contrario, corresponden a pagos por arrendamiento que son fijos en esencia, esto es, identificando que pueden suponer variabilidad, pero que resultan ser prácticamente inevitables, por ejemplo, si dichos pagos están atados a la ocurrencia de un suceso que no tiene posibilidad auténtica de no ocurrir.

CONCEPTO No. 20182000001951 DEL 02-02-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo usado para definir las políticas contables de las empresas públicas.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público - Régimen de Excepción
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo usado para definir las políticas contables de las empresas públicas.

Señor

ALEJANDRO HENAO GÓMEZ

Analistas de proyectos NIIF

Consultoría IFRS

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550000031-3, del día 30 de enero de 2018, mediante la cual solicita se indique si las NICSP 2011 son las usadas para definir las políticas contables de las empresas del sector público.

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.

El artículo 1º de la Ley 1314 de 2009 establece que esta Ley está orientada a regular la transparencia de las operaciones económicas y a dar seguridad a la información producida por las empresas, lo que permite que Colombia dirija el régimen jurídico contable hacia la convergencia internacional.

El artículo 6º de la Ley 1314 de 2009 establece que 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 la información, con 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.

El artículo 12 de la Ley 1314 de 2009 contempla que las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables y que para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión, obligatoriamente, coordinarán el ejercicio de sus funciones.

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, viene desarrollando el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte del debido proceso a observar y cumplir, publicó para comentarios de los interesados, en el mes de junio de 2013, el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país.

El párrafo 85 del numeral 5.2 del documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, referente a la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, define que a partir de la caracterización del sector público colombiano “...la entidad o negocio en marcha puede 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.”

Mediante Resolución 037 de 2017, la cual derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones, expedida por la CGN, 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.

El Artículo 2º de la Resolución 037 de 2017 define las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, así:

- “(...) a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos 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 esta 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 Republica.”

En ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en su artículo 2º y se estableció el cronograma de aplicación respectivo, y que mediante Resolución 139 de 2015, se incorporó, en el RCP, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y se definió el Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el registro de los hechos económicos y para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco.

El numeral 5.2.2 del documento Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública señala que el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, “es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”.

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece que “el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan 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 empresas 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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 2º del citado artículo establece que “las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Dentro de la caracterización del Régimen de Contabilidad Pública, se pueden distinguir dos tipos de empresas de propiedad estatal: 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. Para cada tipo de empresa, la CGN expidió un Marco Normativo, diferente a las NICSP 2011 referidas en la consulta.

En el primer caso, la CGN expidió la Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), mediante la cual incorporó en el Marco Normativo para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público, el Marco técnico normativo contenido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones.

En cuanto al segundo tipo de empresas, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, mediante la cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para Información Financiera y en las NIIF, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

Ahora bien, el párrafo 2º del artículo 2º de la citada Resolución dio la opción a las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, fuera igual o superior al 50% e inferior al 90% de optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participaran en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debieron allegar la información a la CGN que sustentara esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la entidad de regulación en las condiciones y plazos que esta establezca.

La CGN, publica la lista de entidades que están sujetas al Régimen de Contabilidad Pública, diferenciándolas por Marco Normativo, la que podrá consultar en la página www.contaduria.gov.co.

CONCEPTO No. 20182000027511 DEL 17-05-2018

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de mayor valor pagado por contribuciones, en periodo contemplado entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros

Doctora
 MYRIAM PANQUEVA BELLO
 Gerente Área de Contabilidad
 Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550001647-2, del 10 de abril de 2018, donde solicita aclarar el reconocimiento de \$13.303.952, que corresponden a mayor valor pagado por contribuciones a la Superintendencia Financiera de Colombia, atendiendo a los siguientes hechos:

Dicha contribución, se calcula sobre los activos totales a 30 de junio y 31 de diciembre de cada año, por lo cual el FONADE reconoce el valor de \$158.509.948 de acuerdo con la Circular Externa 002 de 2017, para el primer semestre y \$103.242.558 según Circular Externa 017 de 2017, para el segundo semestre, con un total de \$261.752.506. Para su registro contable la entidad debitó la cuenta 522026-Contribuciones y se acreditó la cuenta 244023-Contribuciones.

Sin embargo, el consultante agrega que el día 5 de enero de 2018, la Superintendencia Financiera se pronunció mediante correo electrónico, informado sobre el excedente a compensar en el año 2018 por valor de \$13.303.952, por lo cual, atendiendo al principio de causación o devengo, Fonade afecta la información contable del año 2017, con un débito a la cuenta 142290-Otros anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones, y un crédito a la cuenta 522026-Contribuciones.

En este sentido el Fonade procedió a realizar el reporte de la información contable pública para el cuarto trimestre del año por concepto de operaciones recíprocas con la Superintendencia Financiera, en la cual se presentan diferencias con la Superintendencia Financiera de Colombia por el registro de esta operación, aun cuando se aplicó lo señalado en el concepto emitido por la CGN con radicado N° 20173000028571 del 23 de mayo de 2017. Por tanto, la inquietud es:

“¿Para efectos de realizar el registro de mayores valores cobrados por concepto de Contribuciones dentro de la vigencia donde fue reconocido el gasto de la misma, FONADE debería registrar la Nota Crédito como menor valor del gasto?”

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

CONSIDERACIONES

De conformidad con lo señalado en la NIC 10 Hechos ocurridos después del periodo contable sobre el que se informa, del anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 se define:

“Definiciones

3 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Pueden identificarse dos tipos de eventos:

(a) aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y

(b) aquéllos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste). (...)

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

8 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la CGN mediante concepto emitido por con radicado N° 20173000028571, del 23 de mayo de 2017, señaló lo siguiente:

“Con respecto al descuento del valor de la liquidación de las contribuciones a pagar que realizan las entidades al momento del registro de la operación recíproca, donde la Superintendencia informa que este descuento las entidades lo compensan del valor de la contribución a pagar directamente del gasto por contribución, por tanto genera saldo de operaciones recíprocas, por cuanto la Superintendencia registra el total del ingreso por la contribución y el descuento lo aplica o compensa con el valor a cobrar o saldo a favor de beneficiarios: Es importante señalar que las entidades deben causar el valor de la contribución (gasto) por el total que corresponda al periodo liquidado, y deben compensar el descuento a favor con el valor total a pagar. Por su parte la Superintendencia registra el ingreso por contribución por el valor liquidado del periodo y deben compensar el descuento o saldo a favor de beneficiarios con el valor total a cobrar. Si estos registros se hacen en forma recíproca no se generarían saldos por conciliar o diferencias de operaciones recíprocas.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

Dado que la información suministrada por la Superintendencia Financiera de Colombia a Fonade, acerca del mayor valor pagado por concepto de la contribución registrada y pagada en el año 2017, fue entregada en una fecha posterior a la fecha de cierre del periodo contable que se informa y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, siendo que ello corresponde a una condición existente al final del periodo, es pertinente que tanto la Superintendencia Financiera de Colombia como el Fonade, afecten el resultado del periodo 2017, atendiendo a la naturaleza del hecho económico.

Por lo anterior, la homologación en el reporte a la CGN que debió realizar el Fonade correspondería a un crédito en la subcuenta 522026-Contribuciones de la cuenta 5220-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un débito a la subcuenta 190790-Otros anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones, de la cuenta 1907-ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

Consecuentemente con lo anterior, la Superintendencia Financiera de Colombia le correspondía reducir el valor del ingreso y el registrar una obligación por el valor correspondiente.

Ahora bien, si alguna de las entidades no procedió de conformidad con el procedimiento descrito anteriormente, deberá efectuar en el actual período el ajuste a la cuenta del Estado de situación financiera que corresponda, contra los resultados acumulados de períodos

anteriores, y dar aplicación a la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación:

Concepto No. 20182000039761 del 15-08-2018

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.**

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

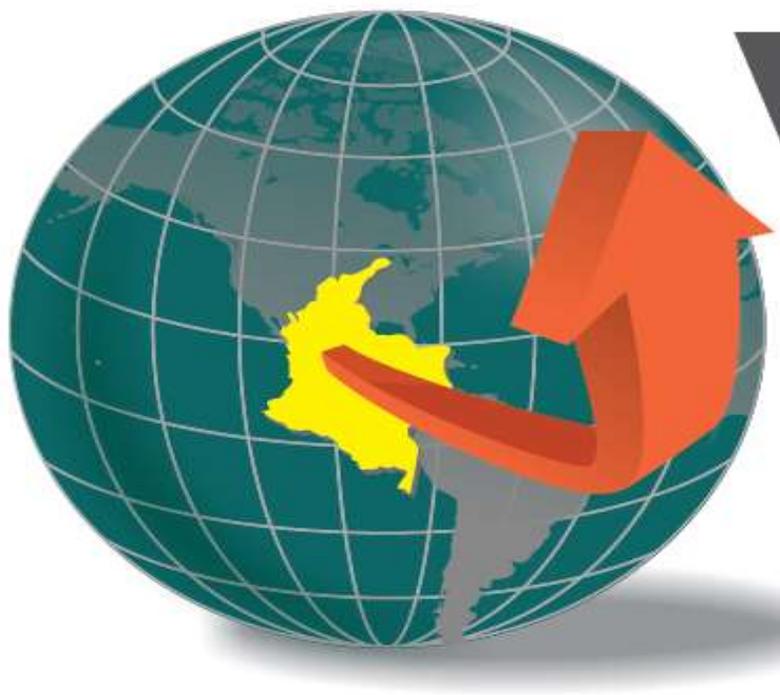


5. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO - ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

7. CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 20182000015761 de fecha 27-02-2018, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182300022571 de fecha 11-04-2018.

El concepto con radicado No. 20132000068021, de fecha 10-12-2013, se amplía con el concepto radicado con el No. 20182000003601 de fecha 14-02-2018

El concepto con radicado No. 20142000034571 de fecha 16-12-2014, fue modificado por el concepto con radicado No. 20182000031451 de fecha 12-06-2018.