



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2019

¡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

Luz Adriana Moreno Marmolejo

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Gloria Alcira Garzón Galán

Edilberto Herrera Huerfano

Martha Liliana Arias Bello

Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

Jaime Eduardo Hernandez Gil

Angelica Katerin Salcedo Guzmán

Sandra Yamile Endo Barrera

Esteban Eduardo Walteros Bello

Ingrid Nayarit Rios García



GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Yimmy Alexander Bueno Juez

Rogelio Paez Barajas

Luz Alexandra León Lozano

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

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

Publicación

09 de marzo de 2020

Contenido

INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....	12
2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	14
3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	16
4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	18
4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	18
4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	18
4.3 CUENTAS POR COBRAR.....	19
4.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR	25
4.5 INVENTARIOS	30
4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	31
4.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN	57
4.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES	57
4.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	57
4.10 OTROS ACTIVOS	58
4.11 FINANCIERAS.....	64
4.12 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	64
4.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	64
4.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR	64
4.15 CUENTAS POR PAGAR	65
4.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	87
4.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	98
4.18 PROVISIONES	98
4.19 OTROS PASIVOS	99
4.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	104
4.21 INGRESOS FISCALES	107

4.22	INGRESOS -VENTA DE BIENES	108
4.23	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	111
4.24	OTROS INGRESOS.....	111
4.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	111
4.26	GASTOS DE VENTAS	111
4.27	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	111
4.28	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	111
4.29	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	111
4.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	111
4.31	OTROS GASTOS	111
4.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	111
4.33	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	111
4.34	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	111
4.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES	112
4.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE	112
4.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	112
4.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	112
4.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	112
4.40	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES	112
4.41	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	112
4.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL	112
4.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)	112
4.44	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	112
4.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	112
4.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL	112
4.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	112
4.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	113
5.	MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	153

6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	155
7 CONCEPTOS MODIFICADOS	156

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 presentan los criterios que 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, contractuales 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. Constituye 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 marcos normativos. Actualmente se pueden identificar los siguientes:

Entidades de Gobierno Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, la introducida por la Resolución N° 484 de 2017, por la cual se modifica el anexo de la Resolución N° 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; la Resolución 319 de 2019 por la cual se modifica el numeral 5.4. Beneficios posempleo de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Resolución 368 de 2019 por la cual se sustituye, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de administración de recursos de seguridad social en pensiones por la Norma de recursos del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de

regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones.

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 425 de 2019, se deroga las resoluciones 484 de 2017, 582 de 2018, 131 de 2019 y 319 de 2019, el artículo 1º de la Resolución 368 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 607 de 2019 que modifica el conjunto de normas aplicable a estas empresas y la Resolución N° 047 de 2019 que modifica la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución No. 139 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 426 de 2019 se deroga las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

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 acogieron a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2019 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N°. 139 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

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 sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones N° 743 de 2013, N° 117 de 2015, N° 509 de 2015, N° 576 de 2015, N° 662 de 2015, N° 024 de 2016 y N° 467 de 2016; el artículo 1° de la Resolución N° 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas acogidas o expedidas por la CGN, que la modifican, especialmente la Resolución N° 049 de del 2019 "Por la cual se incorpora el anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto N° 2420 de 2015 en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en 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".

Por medio de la Resolución N° 037 de 2017 se incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado 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 este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones."

Entidades en Liquidación. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades en liquidación cobijadas por la Resolución N° 461 de 2017, modificada por la Resolución N° 555 de 2018 en lo referente a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de estas entidades.

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 611 de 2017, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades en Liquidación para efectos de registro de los hechos económicos y reporte de información financiera este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

Régimen de Contabilidad Pública Precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica expedida a partir de las Resoluciones N° 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 subsistió para las Entidades de Gobierno

El Régimen de Contabilidad Pública precedente pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en vigencia de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por las Resoluciones N° 693 de 2016 y N° 484 de 2017 que modifican el cronograma de aplicación del marco normativo de Entidades de Gobierno y el conjunto de normas aplicables a estas entidades, respetivamente. No obstante, dadas las circunstancias fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal en períodos contables anteriores al año 2019, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

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.

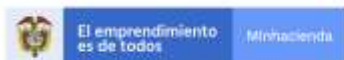
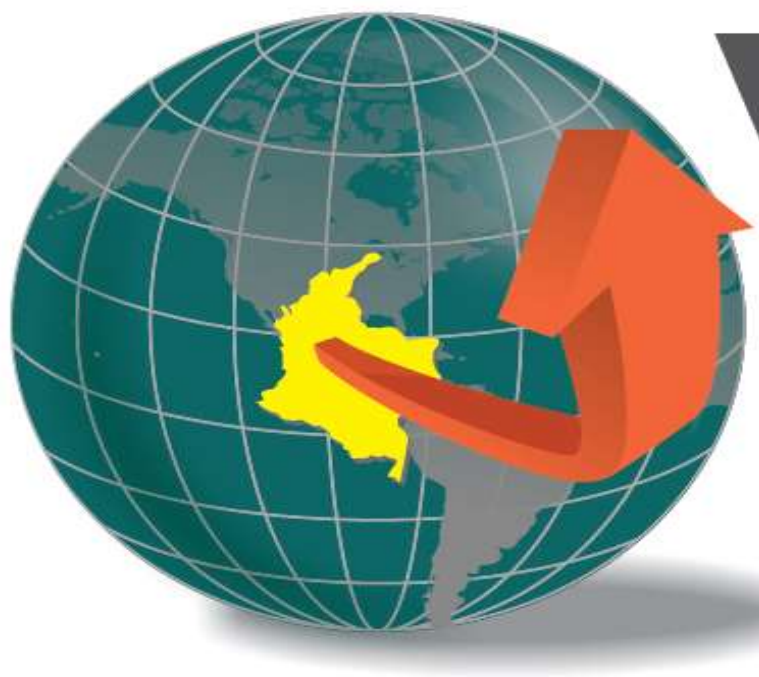
Subtema

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

Entidades de Gobierno



1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO

Capítulo 2

Marco Normativo

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

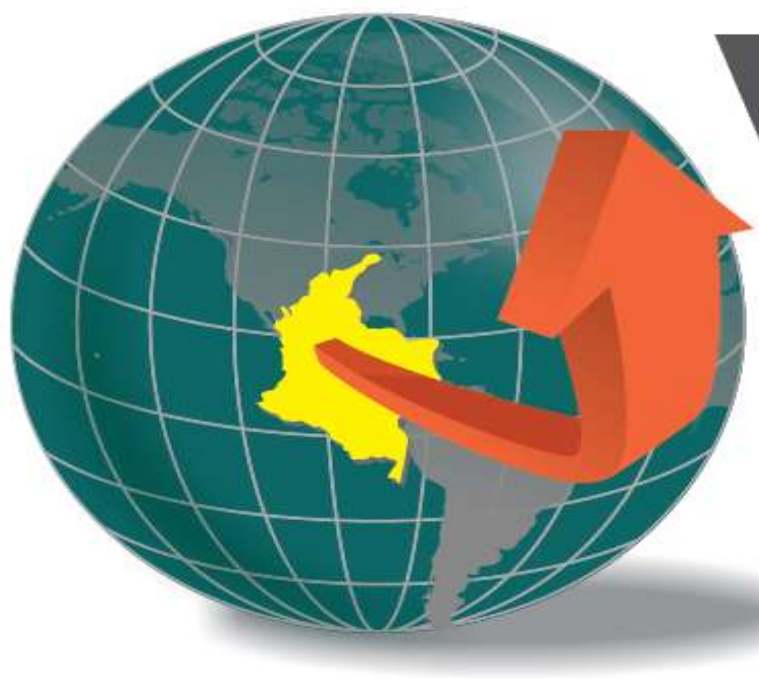


2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

Capítulo 3

Marco Normativo

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



3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

Capítulo 4

Marco Normativo

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



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

4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20192000056081 DEL 01-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Cuentas recíprocas en la liquidación y recaudo de las regalías.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Cuentas recíprocas en la liquidación y recaudo de las regalías.

Doctora
ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA
Líder de Aseguramiento Contable
Ecopetrol S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500031262 del 5 de septiembre de 2019, mediante la cual manifiesta que en atención al compromiso adquirido mediante la mesa de trabajo N° 1 realizada el 12 de agosto de 2019 con la CGN, solicita conocer con qué entidad debe reportar la reciprocidad de los saldos registrados en cuentas por pagar de regalías, toda vez que esto no se indica en el Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías. Menciona que la Empresa ha estado asociando estas cuentas por pagar con la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), entidad que emite la cuenta de cobro a Ecopetrol S.A., sin embargo, la cuenta por cobrar por el mismo concepto la está reportando el Sistema General de Regalías, por lo que se presentan diferencias en el reporte de las operaciones recíprocas.

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

CONSIDERACIONES

Generales:

La Ley N° 1530 de 2012 “Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 14. LIQUIDACIÓN. Se entiende por liquidación el resultado de la aplicación de las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización de hidrocarburos y minerales en un periodo determinado, tales como volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos. El Ministerio de Minas y Energía, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, serán las máximas autoridades para determinar y ejecutar los procedimientos y plazos de liquidación según el recurso natural no renovable de que se trate. Las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo, en boca de mina y en borde de mina. (...)

ARTÍCULO 15. PRECIOS BASE DE LIQUIDACIÓN DE REGALÍAS Y COMPENSACIONES. La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería señalarán, mediante actos administrativos de carácter general, los términos y condiciones para la determinación de los precios base de liquidación de las regalías y compensaciones producto de la explotación de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de lo pactado en los contratos vigentes a la fecha de promulgación de la presente ley. (...)

ARTÍCULO 16. RECAUDO. Se entiende por recaudo la recepción de las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas en dinero o en especie por quien explote los recursos naturales no renovables, por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería.

La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería establecerán mediante acto motivado de carácter general, el pago en dinero o en especie de las regalías.(...)

ARTÍCULO 17. TRANSFERENCIA. Se entiende por transferencia el giro total de los recursos recaudados por concepto de regalías y compensación en un periodo determinado, que realizan sin operación presupuestal, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, a la Cuenta Única del Sistema General de Regalías que establezca la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito

Público. El Gobierno Nacional determinará los plazos y condiciones para la transferencia de los señalados recursos.

La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público administrará los recursos que se transfieran a la Cuenta Única del Sistema General de Regalías hasta tanto se efectúen los giros periódicos a cada uno de los beneficiarios y administradores de los recursos del Sistema General de Regalías. El ejercicio de la anterior función de administración se realizará teniendo en cuenta que las obligaciones de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público son de medio y no de resultado, razón por la cual no implicará el otorgamiento de garantías de rentabilidad mínima sobre los recursos administrados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías (SGR), contenido en la Resolución N° 470 de 2016 emitida por la CGN, señala lo siguiente:

“1. LIQUIDACIÓN, RECAUDO Y TRANSFERENCIA DE LAS REGALÍAS DE HIDROCARBUROS

1.1. Liquidación de la regalía

Con la liquidación provisional de las regalías de hidrocarburos, que realiza la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), se efectuarán los siguientes registros contables.

1.1.1. Registros contables en la ANH

Teniendo en cuenta que tanto el derecho como el ingreso por regalías se registran en el SGR con base en la información que suministra la ANH sobre la liquidación de las mismas, la ANH llevará un control en cuentas de orden deudoras para lo cual debitará la subcuenta 836501-Hidrocarburos de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR y acreditará la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.1.2. Registros contables en el Sistema General de Regalías (SGR)

Con la información que suministre la ANH sobre la liquidación provisional de las regalías (con independencia de la vigencia a la cual corresponda la liquidación de la regalía), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del SGR, reconocerá los derechos por este concepto, para lo cual se debitará la subcuenta 131401-Hidrocarburos

de la cuenta 1314- REGALÍAS, por las regalías monetarias, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS, por las regalías en especie, y se acreditará la subcuenta 411101- Hidrocarburos de la cuenta 4111-REGALÍAS. (...)

1.2. Recaudo de las regalías y de los rendimientos

1.2.1. Registros contables en la ANH

Con el recaudo de las regalías en efectivo o de las regalías en especie comercializadas, la ANH debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, la ANH disminuirá las cuentas de orden deudoras de control debitando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836501-Hidrocarburos de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR. Si se generan rendimientos durante el tiempo que los recursos permanecen en poder de la ANH, con el recaudo, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

1.2.2. Registros contables en el SGR

Las regalías recaudadas por la ANH (que no hayan sido giradas al SGR), se registrarán por el MHCP, en la contabilidad del SGR, mediante un débito a la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 131401-Hidrocarburos de la cuenta 1314- REGALÍAS. El anterior registro se efectuará con base en la información que suministre la ANH.

Los rendimientos recaudados por la ANH (que no hayan sido girados al SGR), se registrarán por el MHCP, en la contabilidad del SGR, mediante un débito a la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480240-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 4802-FINANCIEROS. El anterior registro se efectuará con base en la información que suministre la ANH.” (Subrayado fuera de texto)

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

El Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente sobre los pasivos en el Marco Conceptual:

“Pasivos

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. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con base en lo establecido en la Ley 1530 de 2012, la ANH es la entidad encargada de realizar la liquidación y recaudo de los recursos relacionados con las regalías por hidrocarburos para después transferirlos al SGR. Por su parte, el Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías (SGR), señala que los derechos relacionados con la liquidación de las regalías de hidrocarburos deben ser registrados en la contabilidad del SGR con base en la información proporcionada por la ANH mediante una cuenta por cobrar en la subcuenta 131401-Hidrocarburos, de la cuenta 1314- REGALÍAS, mientras que la ANH deberá llevar un control en cuentas de orden deudoras, debitando la subcuenta 836501-Hidrocarburos, de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR, y acreditando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR).

De acuerdo con lo anterior y para asegurar la reciprocidad de los saldos, cuando surja la obligación de pago de las regalías, Ecopetrol deberá reconocer un pasivo mediante una cuenta por pagar, homologada en el Catálogo General de Cuentas de la CGN en la subcuenta

244010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, cuyo tercero asociado debe ser el SGR, entidad que tiene el derecho sobre dichos recursos, lo anterior, pese a que la cuenta de cobro sea expedida por la ANH y los recursos sean girados a esta entidad.

Cuando la ANH realice el recaudo de los recursos, esta deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual será recíproca con la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, registrada por el SGR.

4.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR**CONCEPTO N° 20192000022031 DEL 24-05-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los ingresos por intereses que se generan por los préstamos por cobrar que realiza el Icetex a estudiantes de estratos 1, 2 y 3 subsidiados por la Nación.

Doctor

LEONARDO NIÑO ROCHA

Director de Contabilidad

Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior- Icetex
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001720-2 del 30 de abril de 2019, mediante la cual señala:

“Nuestra consulta está relacionada con lo establecido en la Ley 1547 de 2012, mediante la cual ICETEX otorga créditos educativos para estudios de pregrado a 0% de interés real.

Para poner en contexto nuestra consulta, hacemos referencia de los artículos 1° y 3° de la mencionada Ley.

“Artículo 1°- A todos los estudiantes beneficiarios de créditos para educación superior de pre-grado, otorgados por el ICETEX, pertenecientes a estratos socioeconómicos 1, 2 ó 3, se les concederá un subsidio equivalente al ciento por ciento (100%) de los intereses generados por dicho crédito durante la vigencia del mismo. Por tanto, el beneficiario deberá asumir el pago sólo del capital actualizado en el IPC anual”.

“Artículo 3°- La Nación garantizará y destinará al ICETEX los recursos requeridos para compensar los ingresos que deja de percibir por los conceptos anteriores”.

De acuerdo con lo emanado en dicha Ley, el tratamiento contable que ICETEX aplica para el reconocimiento de los recursos provenientes de la Nación, está basado en el marco

normativo y políticas contables, como incremento en los beneficios económicos a largo del periodo contable (ingresos).

Lo hecho hasta ahora, desde el punto de vista contable y de conformidad con el artículo 3° de la mencionada Ley, ha sido el reconocimiento de un pasivo diferido, en el entendido que los recursos trasladados por la Nación se realizan de manera anticipada para cada vigencia, de tal manera, que en forma mensual se causan al ingreso por concepto de intereses de cartera de créditos y de esta forma se amortiza el pasivo diferido.

Ahora bien, con nuestra comunicación, pretendemos conocer la orientación que nos pueda brindar la Contaduría General de la Nación, respecto a la inquietud que ha surgido por parte de la nueva administración del ICETEX, en torno a la posibilidad de que los recursos trasladados por la Nación se registren directamente al patrimonio como capital de trabajo, es decir, en compensación al subsidio otorgado por la Nación.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 267 de la Ley 1753 de 2015 deroga explícitamente la Ley 1547 de 2012.

Por otro lado, el artículo 61 de la Ley 1553 de 2015, modificado por el artículo 47 de la Ley 911 de 2018, menciona lo siguiente:

“ARTÍCULO 61. FOCALIZACIÓN DE SUBSIDIOS A LOS CRÉDITOS DEL ICETEX. <Artículo modificado por el artículo 47 de la Ley 1911 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> Los beneficiarios de créditos de educación superior que se encuentren en los estratos 1, 2, y 3, priorizados en el Sisbén, dentro de los puntos de corte establecidos por el Ministerio de Educación Nacional, y que terminen su programa, solo pagarán el capital prestado durante su periodo de estudios, más la inflación causada de acuerdo con los datos publicados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), correspondientes al periodo de amortización. (...)

La Nación garantizará y destinará al Icetex los recursos requeridos para compensar los ingresos que deja de percibir por los conceptos anteriores. (...)

PARÁGRAFO 1. Los créditos de educación superior otorgados a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, continuarán con las mismas condiciones que obtuvieron al momento de su otorgamiento.

PARÁGRAFO 2. Las tasas de interés que aplica el Icetex deberán estar siempre por debajo de las tasas de interés comerciales para créditos educativos o de libre inversión que ofrezca el mercado. Los márgenes que se establezcan no podrán obedecer a fines de lucro y tendrán por objeto garantizar la sostenibilidad y viabilidad financiera del sistema de créditos e incentivos que ofrece el Icetex.” (Subrayado fuera de texto)

El Anexo Técnico Compilatorio N° 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en la Norma Internacional de Información Financiera 9:

“Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos de que aplique el párrafo 4.1.5, 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.

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

(a) costo amortizado;

- (b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
- (c) valor razonable con cambios en resultados. (...)

5.4 Medición a costo amortizado

Activos financieros

Método del interés efectivo

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el método del interés efectivo (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto de un activo financiero, excepto para:

(a) activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en activos financieros con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores. (...)

APÉNDICE A

Definiciones de términos

Costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero

Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el **método del interés efectivo**, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier **corrección de valor por pérdidas**.

Método del interés efectivo

El método que se utiliza para el cálculo del **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a lo largo del periodo correspondiente.

Tasa de interés efectiva

La tasa que descuenta exactamente los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero con respecto al **valor en libros bruto de un activo financiero o al costo amortizado de un pasivo financiero**. ... (...)
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para dar respuesta a su consulta, es importante precisar que la Ley 1547 de 2012 fue derogada por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, razón por la cual, la respuesta se dará con base en lo señalado en el artículo 61 de la Ley 1553 de 2015, modificado por el artículo 47 de la Ley 911 de 2018, mediante el cual se estipula que los estudiantes de estratos 1, 2 y 3, solamente pagarán el capital prestado durante su periodo de estudios más la inflación, pero que la Nación garantizará al Icetex los recursos que deje de percibir por este concepto.

Así pues, el ICETEX deberá reconocer los ingresos por intereses en el resultado del periodo, toda vez que la Nación se encarga de otorgar la diferencia para lograr el pago de la totalidad de estos recursos. Por ningún motivo estos intereses subsidiados por la Nación se deben reconocer en el patrimonio, ya que estos hacen parte de la operación normal de la entidad, mediante la cual se genera un rendimiento por el uso que los estudiantes le dan a los recursos.

Si la Nación entrega los recursos por concepto de intereses de forma anticipada, el Icetex deberá reconocer un pasivo, homologado al Catálogo General de Cuentas de la CGN, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y posteriormente, durante cada mes, reconocer en el resultado del periodo el ingreso financiero correspondiente, disminuyendo al tiempo el pasivo por ingresos recibidos por anticipado.

4.5 INVENTARIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO N° 20192000012471 DEL 01-04-2019

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan y o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Determinación de la vida útil para vehículos.

Señor
DIEGO GUTIÉRREZ LIZARAZO
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001132-2, el día 13 de marzo de 2019, mediante la cual solicita:

“Que en relación con las competencias de la Contaduría General de la Nación en materia de regulación y guía en todos los aspectos relacionados con la contaduría de los entes públicos, solicito respetuosamente me informen lo siguiente:

1. Cuál era la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012.
2. Cuál era el periodo (en años) de vida útil de un vehículo adquirido por una entidad pública en el año 2012 y en cuantos años se deprecia el bien, para efectos contables, de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

Así mismo, solicito se resuelvan los mismos interrogantes si se aplica los mismos supuestos para el año 2017, de aplicar alguna diferencia por favor evidenciarla.

3. Cuál es la tasa y/o porcentaje de depreciación contable anual aplicable a un vehículo cuyo propietario es una entidad pública, para el año 2017.

4. Cuál es el periodo de vida útil de un vehículo cuyo propietario es una entidad pública para el año 2017 y en cuantos años se deprecia contablemente el bien de forma total. Por favor citar la norma específica con artículo determinado.

5. De conformidad con la respuesta dada, ¿dichos valores o porcentajes son meramente indicativos y/o de referencia? Pues la realidad de los bienes muchas veces difiere a los registros contables, por tanto, las expectativas difieren significativamente de las estimaciones dadas respecto a la vida útil, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores como la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, etc. ¿podrá fijarse una vida útil diferente a la sugerida por la Contaduría con base en dichas situaciones?

6. ¿Si una entidad pública adquiere un vehículo en el año 2012 dentro del régimen contable público anterior (régimen aplicable al año 2012), para el año 2017 tendría que haber actualizado dicho régimen al régimen actualmente aplicable, es decir, a las normas contables internacionales que incorpora el régimen actual?

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 emitida por la CGN se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública conformado “por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.”

Con posterioridad, este artículo fue modificado por la Resolución 156 de 2018 estableciendo: “Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en

Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.”. Adicionalmente, derogó los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007, que contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, frente a la depreciación de las propiedades, planta y equipo establecía:

“169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señaló:

“10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil
Edificaciones	50
Redes, líneas y cables	25
Plantas, ductos y túneles	15
Maquinaria y equipo	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipo de oficina	10
Equipos de transporte, tracción y elevación	10
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	10

Equipos de comunicación	10
Equipos de computación	5

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del periodo contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera del texto)

Frente a la Norma Internacional de Contabilidad 16-Propiedades, planta y equipo, incorporadas con la Resolución 037 de 2017 que regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, la vida útil se define:

“(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de esta misma norma, respecto a la Medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, estipula:

“Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (...)

57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 414 y sus modificaciones, frente a la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se señala:

“25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de

la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, así como los cronogramas para su aplicación:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del parágrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

El Régimen de Contabilidad Pública vigente en el año 2012 correspondía al adoptado mediante la Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, para lo cual las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 354 de 2007 debían aplicar lo estipulado en el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Si bien el Plan General de Contabilidad Pública establecía que la vida útil de los bienes, para la determinación de la depreciación debía ser estimada, es en los numerales 10 y 11, del Capítulo III. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se estableció que la vida útil de un activo depreciable o amortizable debía ser definido por cada entidad pública, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio de este y que como referencia podían tomarse las vidas útiles para los grupos de activos allí definidos.

Adicionalmente, señaló que dicha estimación debía ser revisada anualmente, de forma que si las expectativas diferían significativamente de las estimaciones previas, podría fijarse una vida útil diferente. En consecuencia, la CGN no definió vidas útiles para las propiedades, planta y equipo, pues ello depende de muchos factores no controlables a través de la regulación, y por lo tanto solamente sugirió a manera de referencia unas vidas útiles para aquellos casos en que existiese dificultades iniciales para determinarlas técnicamente, pero posteriormente estas también eran susceptibles de revisión y cambio, según lo expresado anteriormente.

Ahora bien, en atención a que la aplicación de las Resoluciones 533 de 2015 y 461 de 2017, para las Entidades de Gobierno y Entidades en Liquidación respectivamente, comenzaba a partir del 1º de enero de 2018, estas debían continuar aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente durante el año 2017, por lo cual la vida útil de sus elementos de propiedades, planta y equipo debía atender a lo señalado por el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, señalados en los párrafos anteriores.

Dado que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, ha sido permanentemente actualizado y modificado, la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 debió atender a la NIIF 1-Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera dispuesta en el Decreto 2784 de 2012.

Durante el año 2017 las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de

2017, atendían a la NIC 16-Propiedades Planta y equipo del Anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, en el cual se estableció que la estimación de la vida útil de los activos de propiedades, planta y equipo es una cuestión de criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, que debe ser revisado como mínimo al término del periodo anual y que en cuyo caso difiera de las estimaciones previas, se contabilizan como un cambio de estimación contable de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Así mismo, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 debían atender a lo señalado en el Instructivo 002 de 2014, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, durante el año 2017 las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atenderían al numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el que se establece que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

Por lo anterior, se concluye que respecto a la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación frente a la vida útil para la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en los Marcos Normativos actuales, se ha recalado que su estimación corresponde a una labor que la entidad debe realizar de acuerdo a su experiencia con activos similares y frente al uso que espera darles.

Al respecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública precedente dispuso de unas vidas útiles para grupos de activos que conforman las propiedades, planta y equipo, estas solo corresponden a referencias que podían ser tomadas por las entidades, sin desvirtuar el hecho de que estas debían ser revisadas de forma anual.

CONCEPTO No. 20192000030561 DEL 26-07-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de sobrecostos en la construcción de un activo

Señor

EDUARDO ANDRÉS CARDONA MEJÍA
Medellín, Antioquia

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500021302, del 04 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre ajuste contable con base en la estimación de sobrecostos de la cuenta de propiedad, planta y equipo, en los siguientes términos:

“Dicha entidad inicio (Sic) la ejecución de la construcción del proyecto de construcción de un activo fijo para lo cual aprobó un presupuesto inicial.

Los costos y gastos fueron registrados de acuerdo con los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 16, los cuales inicialmente se fueron registrando en la cuenta de construcciones en curso y posteriormente cuando está disponible para su puesta en marcha se realizó el traslado a la cuenta de Propiedad Planta y Equipo.

Posteriormente en una auditoría realizada por el Ente de Control Respectivo para los estados financieros de la vigencia del año 2016, el Ente genera una opinión negativa aludiendo que el rubro de Propiedad Planta y Equipo tiene mayores valores causados, por exceder el valor presupuestado sobre el valor realmente ejecutado.

Al siguiente año y en vista de que la entidad que ejecuto el proyecto no realizo (Sic) ningún asiento que cambiara el valor, el Ente de Control indica explícitamente que en vista de que no se han realizado lo ajustes contables que permitan la eliminación del sobrecosto, nuevamente emite una opinión negativa sobre los estados financieros del año 2017, e igualmente en la auditoria del año 2018, se ratifica en mantener esta posición.

La Entidad hasta el momento no realizado (Sic) ningún ajuste contable a sus estados financieros porque considera que estaría incumpliendo con la normatividad vigente ya que el valor registrado en la cuenta de Propiedad Planta y Equipo cumple con el criterio de reconocimiento y que los mayores valores ejecutados son producto de una desviación

normal del presupuesto para este tipo de construcciones que son de gran tamaño y de características especiales. (...)

Por lo anterior expuesto, se solicita a la Contaduría General de la Nación concepto y doctrina sobre si es viable un registro contable disminuyendo el rubro de Propiedad Planta y Equipo contra las cuentas de Resultados, por mayores valores causados con base en valores presupuestados versus pagados o valores pagados de más por sobrecostos. (...)

¿Puede la entidad realizar un ajuste en sus estados financieros, los cuales ya fueron aprobados por el máximo órgano social(Asamblea de Accionistas), en donde registre un menor valor a la cuenta de Propiedad Planta y Equipo contra la cuenta de gastos, basado en una estimación propuesta por el ente de control el cual tomo cifras calculadas con base en presupuestos versus ejecuciones reales soportadas en documentos fiables que cumplen con los criterios de reconocimiento a luz de la normatividad contable?

¿Cuál sería el soporte contable del registro y la normatividad que cubriría dicho asiento en caso de ser viable, teniendo en cuenta que dicho ajuste podría asemejarse a una estimación?”

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 lineamientos para la medición de la propiedad, planta y equipo de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 son:

“Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales. (...)

19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

(a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o de dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las (Sic) clases apropiadas de ingresos y gastos.

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de

materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en la NIC 8-Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, sobre los errores en la información financiera, establece:

“Errores

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

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa presentada para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo”.

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, la cual es transversal a los marcos normativos, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.

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

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

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

CONCLUSIONES

Para atender su consulta, es preciso aclarar que el sistema de contabilidad financiera no es alimentado por los presupuestos de inversión elaborados por la entidad, en la medida que estos son una guía usada por la gestión administrativa para la ejecución de los recursos que está sujeto a variaciones por factores externos que en ocasiones no son controlados por la administración. La contabilidad y el presupuesto son estructurados bajo bases comprensivas distintas y, aunque son complementarias y conciliables entre sí, no arrojan resultados iguales.

De acuerdo al marco normativo, los bienes construidos por la empresa clasificados como propiedad, planta y equipo deberán ser medidos al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente atribuibles a la preparación del bien en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la empresa, más la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando a ello haya lugar.

Las erogaciones que no satisfacen el criterio de medición de propiedad, planta y equipo deberán ser llevadas al resultado del ejercicio en el cual se incurran como gasto, tales como costos de administración, costos indirectos generales, pérdidas anormales de producción y cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.

Ahora bien, al hablar de sobre costos es necesario identificar si estos fueron imprescindibles o no, puesto que, se pueden presentar situaciones en las que la entidad por factores externos deba incurrir en costos adicionales que resultan ineludibles para terminar con éxito la construcción, estos sobre costos deberán reconocerse como mayor valor del activo, en caso contrario serán un gasto en el resultado del periodo.

Si la empresa evidencia la acumulación en el costo del bien de erogaciones que no satisfacen el criterio de medición de propiedades, planta y equipo, ocurrida en períodos contables anteriores, entonces deberá corregir el error de acuerdo a los lineamientos establecidos en la NIC 8- Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los primeros

estados financieros formulados después de haberlos descubierto. En tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Los soportes del registro contable para la corrección del error deberán ser definidos por la empresa de acuerdo con la política contable establecida y la estructura de su sistema documental, considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que puede ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

CONCEPTO No. 20192000052861 DEL 16-09-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Soportes contables que se deben utilizar para soportar ajustes en las cuentas de propiedad planta y equipo.

Doctor
HERMAN EDUARDO GALÁN BARRERA
Representante Legal Alterno
Refinería de Cartagena S.A.S
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002787-2, del 06 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

(i) Reficar, en desarrollo del proyecto de ampliación y modernización de la refinería de Cartagena (en adelante el “PROYECTO”), realizó registros contables en la cuenta propiedad, planta y equipo (en adelante “PPE”), de conformidad con lo establecido en las NIIF y en la normativa contable.

(...)

(iii) La Contraloría General de la República (en adelante la “CONTRALORÍA”) en el Informe de la Actuación Especial al Proyecto de fecha noviembre de 2016, estableció 34 hallazgos fiscales por presunto detrimento patrimonial, en cuantía de COP 2.9 billones.

Los mencionados hallazgos no tienen naturaleza contable, es decir, la Contraloría no cuestiona en el texto de estos hallazgos los hechos económicos registrados en los Estados Financieros de la Sociedad.

(iv) La Contraloría, en desarrollo de las auditorías financieras a las vigencias 2017 y 2018 realizadas a Reficar, estableció como hallazgo que existe una supuesta sobreestimación en cuantía de \$2.9 billones en la Cuenta PPE, por cuanto presuntamente se reconocieron pagos “(...) a contratistas por conceptos que no debían reconocerse, desembolsos por trabajos no realizados y servicios no recibidos, valores superiores a los establecidos en las condiciones

pactadas en los contratos, legalización de anticipos sin los soportes requeridos, entre otros (...)", que no debieron aumentar el valor del activo.

En los informes de auditoría a las vigencias 2017 y 2018 la Contraloría ha manifestado que las acciones de mejora planteadas por Reficar frente al referido hallazgo no fueron efectivas, y ha sugerido como acción de mejoramiento frente a la supuesta sobreestimación de la Cuenta de PPE, que Reficar realice un ajuste contable por el referido valor (\$2.9 billones) en la Cuenta de PPE.

De acuerdo con la normatividad aplicable a la Sociedad en materia contable, es imposible plantear como acción de mejora el mencionado ajuste contable, por cuanto no se cuenta con los documentos que constituyan "contraevidencia" a los soportes con fundamento en los cuales la Sociedad realizó los respectivos registros contables.

(...)

2. CONSULTA

"(i) ¿Cuáles son los documentos contables que se deben utilizar para soportar un ajuste contable en la cuenta propiedad, planta y equipo, que cumpla con los requisitos establecidos por la Ley colombiana y que se constituyan como evidencia de reconocimiento en los Estados Financieros y de carácter probatorio para efectos de auditorías?"

(ii) ¿El Informe Final de Auditoría Financiera de la Contraloría, se constituye en si mismo como un soporte fiable para realizar un ajuste contable en los libros oficiales y que impacten los Estados Financieros?"

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al RCP por la Resolución 049 de 2019, en la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, señala:

"Reconocimiento

7. El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

(...)

10. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

(...)

20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;

(b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

(c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.

(...)

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad". (Subrayado fuera del texto)

(...)

Medición posterior al reconocimiento

29. La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

30. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, establece:

“Definiciones

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

(...)

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

(...)

Errores

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la

emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 actualizada según lo dispuesto en Resolución 625 de 2018, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública. Dentro de dicha norma se establece lo siguiente:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al

reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

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

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 525 de 2016 (actualizada por la Resolución 625 de 2018), los soportes de contabilidad son todos aquellos documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

De tal forma que la entidad deberá velar por que las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en documentos idóneos, de manera tal que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren correctamente soportados.

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

Con base en las definiciones referidas y de acuerdo con el caso particular expuesto por la empresa Refinería de Cartagena S.A.S, el Informe Final de Auditoría Financiera de la Contraloría General de la República no puede considerarse soporte contable de origen

interno ni externo; no obstante, puede ser previsible que si dicho informe de auditoría establece (conforme a las normas contables que deban ser observadas por la entidad auditada) la ocurrencia de errores contables derivados de la mala interpretación de hechos o errores en la aplicación de políticas contables, a partir de éste informe podrán originarse ajustes contables, en aquellos casos en los que se evidencie que efectivamente la empresa incurrió en éstos errores, caso en el cual será la Empresa la que determine los estudios y documentos que sirvan de soporte a los respectivos registros contables. Sobre el particular, es importante precisar que lo anterior irá en concordancia con la política contable establecida y la estructura de su sistema documental, considerando que los documentos soporte constituyen una fuente de verificabilidad y comprobación de la información contable, y que puede ser de origen interno o externo siempre que muestren la adecuada trazabilidad y esencia de los hechos económicos.

En relación con la posible sobrestimación del activo por la capitalización de conceptos que no se debieron asociar a las adiciones o mejoras de la refinería, se debe considerar que la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, señala que la empresa evaluará para el reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos, los cuales comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.

Además, la NIC 16 Propiedades, planta y equipo establece que las erogaciones que no satisfagan el criterio de medición de propiedad, planta y equipo deberán ser llevadas al resultado del ejercicio en el cual se incurran, como gasto, tales como costos de administración, costos indirectos generales, pérdidas anormales de producción y cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.

De igual forma, al hablar de sobrecostos, es necesario identificar si estos fueron imprescindibles o no, toda vez que, se pueden presentar situaciones en las que la entidad por factores externos deba incurrir en costos adicionales que resultan ineludibles e imprescindibles para terminar con éxito una construcción, estos sobrecostos deberán reconocerse como mayor valor del activo, en caso contrario serán un gasto con cargo al resultado del periodo.

Por lo anterior, la empresa deberá evaluar cuáles de las erogaciones realizadas durante la ampliación y modernización de la refinería, corresponden a un mayor valor del activo, con base en los criterios de reconocimiento establecidos por la NIC 16 incorporada mediante el

Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018).

En consecuencia, si la Refinería de Cartagena S.A.S. identifica que se presentaron sobrestimaciones o sobrecostos al activo producto de la asociación errónea de conceptos que no respondían al criterio de reconocimiento, deberá aplicar lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, toda vez que la empresa habría incurrido en un error de tipo contable derivado de la mala interpretación de hechos o errores en la aplicación de políticas contables.

Dado lo anterior, una vez realizado el análisis de las erogaciones que corresponden a mayor valor del activo, la empresa identificará los soportes contables que respaldan tales hechos. Y de igual forma, deberá identificar aquellos que por error en la aplicación de la Norma no debieron ser mayor valor del activo y que soportarán la aplicación de la corrección del error de acuerdo con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, incorporada mediante el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018).

Es importante resaltar que, de acuerdo con lo establecido en esta última Norma, la empresa deberá realizar todas las revelaciones necesarias para la comprensión de los ajustes derivados de la corrección del error.

4.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.10 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO N° 20192000003291 DEL 08-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Intangibles Provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servidumbres Reconocimiento de demanda para adquirir el derecho a la servidumbre y para determinar el valor real a pagar por la mismo.

Doctora
GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO
Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000283-2 del 31 de enero de 2019 mediante la cual solicita ampliación del concepto N° 2018550002647-2 del 22 de junio de 2018, en los siguientes términos:

“Analizada su respuesta a la comunicación 20185500026472 de junio 22 de 2018, con radicado de la Contaduría General de la Nación 20182000037131 de julio 31 de 2018, se evidencia que la misma solo hace referencia a las empresas que NO cotizan en el Mercado de Valores y que NO captan ni administran ahorro del Publico.

Por lo que le solicito muy comedidamente la ampliación de su respuesta en lo que hace referencia y les es aplicable en la misma situación a las empresas de servicios públicos (E.S.P) con aproximadamente el 60% de participación patrimonial del Estado Colombia y que COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES.

Para mayor claridad reenvío la totalidad de la solicitud anterior, aclarando que la E.S.P. objeto de la inquietud, SI COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES:

Una Empresa de Servicios Públicos (E.S.P), con aproximadamente el 60% de participación patrimonial del Estado Colombiano, que COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES, producto de su gestión misional debe recurrir a la figura de SERVIDUMBRE, para lo cual paga al (los) propietario (s) de cada uno de los inmuebles o predios, un valor determinado por sus

funcionarios, no obstante, en cumplimiento de la normatividad vigente, la E.S.P. demanda para que el juzgado falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho. Dado lo anterior, la E.S.P. contabiliza el monto de la demanda, aun sin fallo, como un valor cierto debitando la cuenta 1970 “Intangibles” contra un crédito en la cuenta 2710 “Provisión para contingencias”.

Es así como, a diciembre 31 de 2017, en la cuenta 1970(...) “Servidumbres Provisionadas” fueron contabilizados los procesos clasificados como probables según criterio del abogado.

Los costos capitalizados por reclamaciones, corresponden a costos asociados a la formación del activo intangible (si desde el momento inicial se logra acuerdo con el propietario del predio, aumenta la inversión del proyecto) que por alguna razón no fueron facturados en su momento y que luego de un proceso de reclamación se califica como probable la posibilidad de tenerlos que desembolsar. No incluye gastos financieros, ni administrativos.

Dicha decisión se basa en el Concepto 20122000025701 de septiembre 12 de 2012 emitido por la CGN, en respuesta a la solicitud realizada para que se conceptúe sobre el reconocimiento contable de la provisión derivada de los procesos judiciales en contra de la entidad interpuestos por los proveedores que reclaman un mayor valor de las obras, de las cuales ya se finalizó su construcción y se encuentran en etapa de operación. Es decir, el mencionado concepto no tiene relación alguna con el registro de las servidumbres, tanto así que concluye: (...)

Sin embargo, es importante aclarar que:

a. Las servidumbres son derechos obtenidos para la utilización de una faja de terreno, lo que implica restricciones en el uso del terreno por parte del dueño y autorizaciones al demandante para realizar operaciones de construcción, operación y mantenimiento.

Este tipo de intangibles son derechos permanentes cuyo plazo de utilización es indefinido, es así como el demandante tiene la posibilidad de realizar sus actividades en el predio objeto de la servidumbre de acuerdo con lo que se encuentre descrito en los fines de la constitución de dicha figura.

b. De acuerdo con el Concepto 2015-762 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), si la entidad efectuó un pago para obtener el derecho de servidumbre y existe un contrato que confirme su existencia, el precio pagado se debe registrar como costo del activo, el cual será revelado como una clase de los activos intangibles. NIC 38 (Grupo 1). (...)

De acuerdo con lo anterior, se solicita su concepto sobre la forma cómo se deben contabilizar las SERVIDUMBRES cuándo:

1. La E.S.P. (que COTIZA EN EL MERCADO DE VALORES) determina el valor del derecho de Servidumbre, valor que paga efectivamente al propietario del predio.
2. Se presenta la demanda ante el juzgado respectivo para que éste falle los derechos de servidumbre respectiva y determine, si es el caso, el valor correcto de este derecho.
3. El juzgado falla el proceso de la servidumbre.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

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.”

Bajo estas consideraciones y para resolver la consulta sobre el mismo tema, la CGN expidió el concepto CGN N° Radicado CGN N°20182300076851 dirigido a la empresa Interconexión Eléctrica S.A.-ISA el cual en las conclusiones señaló:

“(…) 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 de 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”.

CONCLUSIONES

En primer lugar, es preciso aclarar que el concepto N° 20182000037131 de julio 31 de 2018 se expidió con base en el contexto planteado en la solicitud radicada bajo el N°2018550002647-2 de junio 22 de 2018 en la cual no precisó que se trataba de una empresa de Servicios Públicos clasificada como cotizante.

Interrogante N° 1: Reconocimiento del valor pagado al propietario del predio para obtener el derecho de servidumbre:

Por tratarse de una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, le corresponde aplicar lo dispuesto en el concepto N° 20182300076851 enunciado en las consideraciones, es decir que es viable que las servidumbres se reconozcan en la contabilidad como Intangibles, siempre que sean adquiridas a perpetuidad y por único valor, y en caso de que se adquieran con pago periódicos, deberá reconocerse un gasto por arrendamiento. Se anexa el concepto enunciado por corresponder al caso consultado.

Interrogantes 2 y 3: Reconocimiento de la demanda para que se establezcan los derechos de servidumbre respectiva, y se determine el valor correcto de este derecho.

En relación con la demanda interpuesta para que el juez defina los derechos de servidumbre, en este caso la pretensión de la Empresa no tiene carácter pecuniario, lo que se busca es la declaratoria del derecho real de servidumbre a favor del demandante, por tanto, no habrá lugar a reconocimiento contable por cuanto de ello no se deriva un hecho económico.

Con respecto a la determinación del valor correcto de este derecho, en el momento en que la Empresa interpone la demanda no hay lugar al registro de un pasivo contingente ni de una provisión por cuanto no hay una pretensión cuantificada de los terceros, y solamente se está a la espera de que la instancia judicial determine un nuevo valor, circunstancia bajo la cual no se cuenta con un parámetro cierto que permita cuantificar una modificación al valor estipulado contractualmente.

Por tanto, si en el momento en que se emita el fallo el juez determina que la Empresa debe pagar un mayor valor al pactado inicialmente con el propietario del predio sirviente, habrá lugar a reconocer la obligación como un mayor valor del activo intangible correlativamente al registro de una obligación real.

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 2012200002570-1 del 12 de septiembre de 2012 difiere en su

contexto con el caso actual y adicionalmente fue expedido bajo normas que ya perdieron vigencia.

4.11 FINANCIERAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.12 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.13 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.14 PRÉSTAMOS POR PAGAR

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.15 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019

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 contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550004978-2, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.4.4. señala el reconocimiento de los pasivos:

“Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.4.4. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2-PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

CONCEPTO No. 20192000059091 DEL 16-10-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento de los saldos de impuestos y diferencias por conciliar en el reporte de operaciones recíprocas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento de los saldos de impuestos y diferencias por conciliar en el reporte de operaciones recíprocas.

Doctora
ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA
Líder de Aseguramiento Contable
Ecopetrol S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003122-2, del día 05 de septiembre de 2019, en la cual se señala:

“En atención al compromiso adquirido en la Mesa de Trabajo No. 01 realizada el 12 de agosto de 2019 entre la Contaduría General de la Nación y Ecopetrol S.A., como parte del plan de mejora orientado a eliminar las partidas recíprocas reportadas al CHIP por Ecopetrol y demás Entes Públicos, oficializamos consulta relacionada con el tratamiento de reporte al CHIP - Reporte Trimestral de Operaciones Recíprocas - de los saldos de impuestos por cobrar y por pagar que se encuentran causados por Ecopetrol en cumplimiento de sus obligaciones tributarias y sobre los cuales aún no se ha cumplido el deber formal de declarar ante las Administraciones de Impuestos Nacionales, Distritales, Departamentales y Municipales, y su correspondiente reporte al CHIP: Reporte Trimestral de Operaciones Recíprocas.

Las cuentas de impuestos que se reportan trimestralmente a la Contaduría General de la Nación en el Reporte de Operaciones Recíprocas se detallan a continuación:

190703-Saldos a favor en liquidaciones privadas
190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas
190706-Anticipo de impuesto de industria y comercio
190708-Anticipo de impuesto a las ventas
190709-Impuesto de industria y comercio retenido
190790-Otros anticipos, retenciones y saldos a favor por impuestos y contribuciones
244001-Impuesto sobre la renta y complementarios
244004-Impuesto de industria y comercio
244007-Impuesto sobre aduana y recargos
244010-Regalías y compensaciones monetarias
244075-Otros impuestos nacionales
244085-Otros impuestos municipales
240703-Impuestos

De otra parte, como propuesta, para uno de los grupos de cuenta relacionados anteriormente, solicitamos considerar si el saldo por pagar reconocido en la cuenta 244004-Impuesto de Industria y Comercio es posible tratarlo como un estimado y reportarlo en la cuenta 279090-Otras provisiones diversas, teniendo en cuenta que a la fecha del reporte la Administración de Impuestos desconoce el monto del impuesto porque aún no se le ha presentado la declaración tributaria.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, determina en el Capítulo II, de la Parte XVI, del Título I, del Libro Séptimo, lo siguiente:

“Impuesto de Industria y Comercio

Artículo 342. Base gravable y tarifa. El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:

Artículo 196. Base gravable y tarifa. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y
 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios. (...)"
- (Subrayados fuera de texto)

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

El Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente sobre los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual:

“Situación financiera

4.4 Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Estos se definen como sigue:

(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.

(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

(...)

Activos

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

(...)

4.12 Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ésta. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.

4.13 Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ellos los terrenos recibidos por una entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento de desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así; por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

(...)

Pasivos

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. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

(...)

4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de: (a) pago de efectivo; (b) transferencia de otros activos; (c) prestación de servicios; (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o (e) conversión del pasivo en patrimonio. Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

4.18 Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso, la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo.

4.19 Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países, las provisiones no son consideradas como deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido con tal precisión que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4.4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

(...)

Reconocimiento de activos

4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económico futuro para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

(...)

Reconocimiento de pasivos

4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros, 12. Impuesto a las Ganancias y 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes:

“Norma Internacional de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros

(...)

Base contable de acumulación (devengo)

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.

(...)

Norma Internacional de Contabilidad. 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

(...)

12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otro parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.

(...)

14 Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

(...)

Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

12 El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

13 El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga

el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, en la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, determina:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

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

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

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

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos

administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Manual Funcional del Proceso de Consolidación emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información, de la Contaduría General de la Nación, versión 12.0, en el numeral 2.3.6 Regla general de conciliación, establece lo siguiente:

“2.3.6 Regla general de conciliación

(...)

- Por el momento del devengo o causación

Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades. Dichas operaciones se pueden resumir en:

- Transacciones que no se inician para las dos entidades en el mismo momento (Ej.: Declaraciones de impuestos).
- Registro de transacciones al final del periodo para una entidad y comienzo en el siguiente periodo para la otra (Ej.: pagos o confirmación de giros).

(...)

El propósito de establecer esta clasificación de los saldos por conciliar generados y marcados, es para la gestión a realizar con las entidades. Esto significa que algunos saldos por conciliar, no deben ser objeto de requerimientos, si esta es la justificación. Estos son a) “Por el método de medición en inversiones”; b) “Diferencia eliminada vía proceso de consolidación”; c) “Por criterio contable y normatividad vigente”; d) “Por el momento del devengo o causación”.

Con los saldos por conciliar anteriores, las entidades partícipes deben revisar que los valores reportados correspondan, y aunque se revele el saldo por conciliar, estos no son objeto de conciliación con las demás entidades.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

Ecopetrol deberá reconocer los hechos económicos conforme a la base contable de acumulación (devengo), la cual establece que, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, deben ser registrados cuando satisfagan las definiciones y los criterios para su reconocimiento.

En ese sentido, los anticipos o saldos a favor por impuestos deberán registrarse como activo cuando la entidad tenga un recurso controlado, como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener a futuro beneficios económicos, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad. Es de precisar que, un hecho económico puede cumplir con la definición de activo, aún cuando no se tenga el control sobre los recursos.

Por su parte, los impuestos deberán reconocerse como pasivos cuando la entidad posea una obligación presente, a raíz de sucesos pasados, que para su vencimiento y cancelación, deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, y además el valor del desembolso a realizar puede determinarse con fiabilidad, es decir, no existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. La contrapartida de los pasivos por impuestos, corresponderá a un gasto o costo en el Estado de Resultados del periodo.

Es importante recalcar que, los hechos económicos que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, deben reconocerse como provisiones cuando cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones: a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Considerando el párrafo anterior, Ecopetrol deberá reconocer el Impuesto de Industria y comercio en una cuenta por pagar, homologada al Catálogo General de Cuentas de la CGN en la subcuenta 244004-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, al tratarse de un pasivo donde no hay incertidumbre en relación

con su cuantía y/o vencimiento, toda vez que la Ley 1819 de 2016 define la base, los Concejos Municipales determinan las tarifas aplicables a dichas bases, al igual que los plazos para la presentación oportuna de la declaración.

Así las cosas, con independencia de que la entidad no haya cumplido con el deber formal de declarar, deberá reconocer los hechos económicos considerando los principios del Marco Conceptual y las Normas Internacionales de Contabilidad, previstas en el Anexo Técnico Compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015.

Ahora bien, los entes recaudadores deberán reconocer los ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Por lo tanto, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos.

De modo que, las diferencias que surjan en el reporte de operaciones recíprocas entre Ecopetrol y los entes recaudadores por concepto de impuestos, serán justificables siempre que se hayan generado por la correcta aplicación del marco de regulación correspondiente a cada una, es decir, que es procedente que se generen tales diferencias en el proceso de consolidación sin que ello represente una irregularidad para ninguna de las entidades que reportan bien sea el gasto o el ingreso. Ello guarda concordancia con el Manual Funcional del Proceso de Consolidación, cuando establece que las diferencias fruto de la aplicación del criterio de devengo o causación, reflejarán la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades partícipes.

CONCEPTO No. 20192000076391 DEL 20-12-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición posterior y cambio de política contable de las cuentas por pagar.

Doctor
HAROLD OSWALDO ROJAS ENCISO
Contador
E.P.S.I. Pijaos Salud
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004385-2, del día 13 de diciembre de 2019, en la cual se señala:

“Me permito solicitar su concepto frente a la práctica del COSTO AMORTIZADO de las cuentas por pagar para la entidad PIJAOS SALUD EPS-I, teniendo en cuenta que somos una entidad de carácter especial que administra recursos públicos de destinación específica para la salud y nos corresponde aplicar la Resolución 414 de 2014 como marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Actualmente PIJAOS SALUD EPSI según sus políticas contables, realiza la medición posterior de las cuentas por pagar al costo amortizado una vez superen los 180 días de vencidas, calculando interés a la tasa vigente del mercado establecida por la superintendencia financiera de Colombia.

Por lo tanto se reclasifican las cuentas a cuentas por pagar al costo amortizado y se realiza un cálculo de los intereses y se registran al gasto; aumentando de esta manera el valor de las cuentas por pagar al costo amortizado.

La resolución 414 de 2014 en su capítulo II numeral 3.4 indica que se debe realizar medición posterior a las cuentas medidas al costo amortizado que corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo (se calculara multiplicando el valor en libros por la tasa de

interés efectiva durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago) menos los pagos realizados e indica que la amortización del componente de financiación.

Pero PIJAOS SALUD EPSI no pacta interés con los prestadores de salud, dentro de los acuerdos contractuales y se rigen de acuerdo a lo establecido en la ley 1122 de 2007 y ley 1438 de 2011.

Por todo lo anterior solicitamos nos respondan: ¿Es correcto que realicemos la medición de las cuentas por pagar al Costo Amortizado una vez superen los 180 días de vencidas, calculando interés a la tasa vigente del mercado establecida por la superintendencia financiera de Colombia, si finalmente ese interés no es cancelado a los prestadores cuando se cancele la factura, siendo necesario modificar las Políticas Contables de la EPSI; pues frente al resultado de la operación nos afecta el costo y los pasivos sin que al final sea la realidad económica de la transacción?”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en los numerales 3. Cuentas por pagar del Capítulo II. Pasivos, y 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, determina lo siguiente:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se

conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación.

3.5. Baja en cuentas

6. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

7. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

5. La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

6. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

7. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los numerales 2.1. Marco de referencia del proceso contable y 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, determina:

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del Marco Normativo para empresas que no cotizan el mercado de valores, y no captan ni administran ahorro del público, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa.

En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

De otra parte, por expresa disposición de la norma de Cuentas por pagar, las obligaciones donde se pactan plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector, se deberán clasificar en la categoría de costo amortizado, y se medirán inicialmente así:

- Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o

- Cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

Posteriormente, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, este corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados.

Es de precisar que, la amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo.

Así las cosas, es la Empresa la que deberá fijar la política de cuentas por pagar considerando los principios del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, si la Empresa considera necesario modificar la política contable, toda vez que no refleja la realidad económica de la operación, deberá observar el numeral 5.1 de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, donde los cambios en las políticas contables que adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre.

Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

4.16 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

4	MARCO NORMATIVO	Entidades en Liquidación.
	TEMAS	Beneficios a los empleados.
	SUBTEMAS	Reserva de contingencias actuariales.

Señor
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA
Presidente
Asociación Antioqueña de Actuarios
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del

pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3º del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3º. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4º del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5º del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en

dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En

consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

- (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);
- (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y
- (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74)

Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio." (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.4. Medición de los Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.4. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

34. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

“5.4.4. Medición

31. Los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

34. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. En los años en los que no se realice la evaluación actuarial, el valor disponible del cálculo actuarial se actualizará financieramente, por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial. Cuando, por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La entidad determinará el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando el activo se mida al valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo.”

Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

“4. PASIVOS PARA TRASLADAR

4.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás

disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

4.4. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los

que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

4.17 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.18 PROVISIONES

Ver concepto N° 20192000003291 del 08-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.19 OTROS PASIVOS

CONCEPTO N° 2019200002911 DEL 06-02-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Entrega de recursos al Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos para el Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía, de parte del Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000111-2, del día 15 de enero de 2019, en la cual solicita el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Defensa para reconocer la transferencia no condicionada de recursos a la Caja Promotora de Vivienda Militar (Caja de Honor), destinados al Fondo de Solidaridad que maneja esta entidad.

El Ministerio de Defensa Nacional ha determinado que el hecho económico corresponde a una transferencia no condicionada, por lo cual afecta el código contable 542303001- Para gastos de funcionamiento, sin embargo, se ha presentado novedad en la conciliación de operaciones recíprocas entre las dos entidades, en razón a que la Caja registra la transferencia de recursos como recursos recibidos en Administración.

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

CONSIDERACIONES

Generales

La Ley 973 de 2005 en su artículo 1º señala lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. El artículo 1o del Decreto-ley 353 de 1994, quedará así:

"**Artículo 1o. Definición y objeto.** A partir de la vigencia de la presente ley, la Caja de Vivienda Militar creada por la Ley 87 de 1947 y reorganizada por los Decretos 3073 de 1968, 2351 de 1971, 2184 de 1984, 2162 de 1992, se denominará Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.

La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, tendrá como objeto facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto.

El párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, modificado el artículo 1º de la Ley 1305 de 2009 por señala lo siguiente:

"**PARÁGRAFO 2o.** En el evento en que un afiliado fallezca, por cualquier causa, la Caja otorgará una única solución de vivienda a los beneficiarios del afiliado fallecido que queden disfrutando o no de asignación de retiro, pensión de sobrevivencia o sustitución, que así lo decida, de acuerdo con la ley, teniendo en cuenta la categoría de afiliación del causante, solución que si es del caso será entregada proporcionalmente respecto al porcentaje asignado a cada uno de los beneficiarios reconocidos como tales. Igual tratamiento se dispensará al afiliado que como consecuencia directa de actos del servicio o fuera de él, por acción directa del enemigo, en misión del servicio, o por una grave y comprobada enfermedad catastrófica o terminal sea retirado o desvinculado con o sin derecho al disfrute de pensión de invalidez, de acuerdo con lo dispuesto por la Junta Directiva de la Entidad. La autoridad competente establecerá los lineamientos que deberán seguirse para determinar cuándo una enfermedad se entiende como terminal.

Además de los aportes ya realizados y actualmente disponibles en el Fondo constituido por el párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, que en adelante se denominará Fondo de Solidaridad, se nutrirá en lo sucesivo con:

1. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
4. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes accedan al subsidio de vivienda.
3. Un porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.
4. Los aportes en dinero o especie, provenientes de entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, orientados a los fines establecidos en la presente ley.
5. Los demás aportes que determine la ley o el Gobierno Nacional.

El Fondo de Solidaridad está constituido para el cumplimiento de lo dispuesto anteriormente y funciona para este objetivo, encontrándose sujeto a la disponibilidad de los recursos respectivos. En atención a su naturaleza, la solución de vivienda que se otorga con cargo a este Fondo, se entregará a través de la adjudicación de inmuebles de proyectos inmobiliarios inscritos en la Entidad, si se conforma un solo núcleo familiar.

PARÁGRAFO 3o. El valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en esta ley.

En todos los casos la Junta Directiva de la Caja, antes del mes de octubre de cada año, fijará para la vigencia fiscal siguiente el valor de la vivienda a adjudicar en consideración a cada categoría, de tal forma que se cumpla con los parámetros del derecho fundamental a una vivienda digna y considerando la situación económica del fondo, sin que los incrementos en el valor de la misma, sean inferiores a la variación del IPC certificado por el DANE para la respectiva vigencia”.

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta.

5420- SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

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

La NIC 20, Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, señala que las subvenciones del gobierno son “ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. ...”

El párrafo 12 de la citada norma establece que “Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.”

Adicionalmente, en el párrafo 16 se menciona que “El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja de Vivienda Militar y de Policía (Caja de Honor) para el Fondo de Solidaridad, no cumplen con los criterios de transferencia, debido a que la Caja de Honor está clasificada como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Capta o Administra Ahorro del Público, razón por la cual, constituyen una subvención realizada para atender soluciones de vivienda a los beneficiarios de dicho Fondo, por lo cual, cuando se entreguen los recursos, la entidad deberá registrar un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, de la cuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, acreditando como contrapartida la cuenta y subcuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo.

Para la Caja de Honor, en aplicación de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, contenida en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto N° 2496 de 2015 el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, los recursos recibidos corresponden a una subvención del gobierno que deberá reconocer en resultados sobre una base sistemática

durante los periodos en los que se reconozcan los gastos y costos asociados a dicha subvención, a menos que no exista un criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

Por lo anterior, cuando la Caja de Honor reciba los recursos con destino al Fondo de Solidaridad, deberá afectar la cuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo, y acreditar la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que la Caja utilice los recursos para los fines previstos de la subvención y por lo tanto, incurra en los costos y gastos correspondientes, deberá amortizar el pasivo diferido, acreditando la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Si la Caja de Honor determina y justifica que no existe un criterio para amortizar la subvención entre diferentes periodos relacionando los gastos y costos asociados a la misma, entonces podrá reconocer un ingreso en la subcuenta 443005- Subvención, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa.

Las diferencias en las operaciones recíprocas que se generan con el procedimiento contable anterior, se pueden justificar debido a la aplicación de marcos normativos distintos para las entidades, sin embargo estas serán conciliadas en el momento de la consolidación.

4.20 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**CONCEPTO N° 20192000002111 DEL 28-01-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Patrimonio.
	SUBTEMAS	Reconocimiento de saldo a favor originado en la reliquidación de contribución pagada a la Superintendencia Financiera.

Doctora
 SUSAN YEIMY GOMEZ
 Control Interno Contable
 Fondo de Garantías e Instituciones Financieras FOGAFIN
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000089-2 del 17 de enero de 2019 en la cual formula consulta para el registro contable del saldo a favor por contribución informado por la Superintendencia a 31 de diciembre de 2018, el cual se compensará con el valor de la contribución del año siguiente.

Informa que FOGAFIN registra este saldo a favor como un menor valor del gasto por contribución mientras que la SUPERINTENDENCIA lo registra como menor valor del ingreso en subcuenta diferente al código contable donde reconoció inicialmente el ingreso por contribución, situación que está generando diferencia en el reporte de las operaciones recíprocas.

Pregunta si FOGAFIN puede disminuir el gasto con el valor de la compensación así la SUPERFINANCIERA no reporte por ese mismo valor el ingreso.

Mediante conversación telefónica el consultante informa que en el año 2018 se causó y pagó el valor de la contribución facturada por la Superintendencia y con fecha 31 de diciembre del mismo año, recibe información sobre la reliquidación que da como resultado un saldo a favor de FOGAFIN el cual se compensará con el valor que deba pagar en el siguiente año.

Manifiesta que este saldo a favor lo registra como una cuenta por cobrar a la Superintendencia y como menor valor del gasto por contribución lo cual ocasiona diferencias con el reporte en el ingreso por parte de la Superintendencia por cuanto esta entidad registra la disminución del ingreso en una subcuenta diferente a la que causa el ingreso por contribuciones.

Igualmente, la Superintendencia Financiera informa telefónicamente que es una situación que se está presentando con todas las entidades inscritas por cuanto el reconocimiento del ingreso por contribución se registra en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y el monto de la devolución se registra como menor valor del Ingreso en la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

En los siguientes términos se resuelve la consulta.

CONSIDERACIONES

En el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones se describen las siguientes cuentas, así:

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E IMPUESTOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB): “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el saldo a favor de FOGAFIN originado en la reliquidación de la contribución pagada a la SUPERINTENDENCIA FINANCIERA correspondiente al año del 2018, se reconocerá en FOGAFIN como derecho y un menor valor del gasto por contribución causado en ese mismo periodo, con base en el acto administrativo emitido a 31 de diciembre de 2018.

Para efecto de la homologación en el reporte a la CGN, FOGAFN utilizará 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 y la

subcuenta 522026-Contribuciones de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Por su parte, la Superintendencia Financiera deberá reconocer el hecho económico a favor de FOGAFIN con base en el acto administrativo del mismo periodo en el que se registró el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTO, y un crédito en 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

La conciliación entre las entidades deberá ser por el valor final del gasto de FOGAFIN frente al valor neto del ingreso y la devolución en la Superintendencia, caso en el cual no deberá subsistir diferencia de reporte.

4.21 INGRESOS FISCALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.22 INGRESOS -VENTA DE BIENES**CONCEPTO N° 20192000005021 DEL 15-02-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Venta de Bienes Venta de Servicios
	SUBTEMAS	Ingresos por contratos de Gerencia Integral de Proyectos.

Doctora
MYRIAM PANQUEVA BELLO
Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad
Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la solicitud de reconsideración del concepto CGN-2018200003416-1 del 10 de julio de 2018, con respecto al reconocimiento de los ingresos derivados de la ejecución de convenios de la línea de gerencia de proyectos.
Sobre el particular la entidad manifiesta:

CONSIDERACIONES

La NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, anexa al Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, e incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2015, señala lo siguiente:

“Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga un obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Apéndice B Guía de aplicación, de la misma norma, señala lo siguiente:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

- (a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;
- (b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;
- (c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;
- (d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y
- (e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reitera lo señalado en el concepto N° 20182000034161 de 2018, en relación con los recursos recibidos por el Fonade en el marco de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, tomando en cuenta que la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, por el contrario, el Fonade recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por el Fonade, tal como lo ha manifestado en las reuniones sostenidas; por otro lado, es esta entidad quien se beneficia de los rendimientos generados con los recursos durante el tiempo de ejecución del proyecto o del contrato, lo anterior, con independencia de las cláusulas contractuales en las que en ocasiones el Fonade cede dichos rendimientos a las entidades contratistas o al mismo proyecto.

Por consiguiente, el Fonade como entidad principal deberá reconocer ingresos por el importe bruto de la contraprestación, tal como lo señala la NIIF 15 en los casos en los que se actúa bajo esta figura, lo cual va en concordancia con lo dispuesto en el Concepto citado anteriormente, dirigido al Fonade.

Por otro lado, es preciso aclarar que de acuerdo con la NIIF 15, una entidad agente se encarga únicamente de organizar el suministro de bienes y servicios para otra entidad, es decir que no adquiere mayores responsabilidades con respecto a los recursos recibidos y el cumplimiento del contrato, actuando como un intermediario, y este no es el caso de Fonade en el contrato de Gerencia Integral de Proyectos.

4.23 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver concepto N° 20192000005021 del 15-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.24 OTROS INGRESOS

Ver concepto N° 20192000002911 del 06-02-2019 relacionado con esta clasificación.

4.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.26 GASTOS DE VENTAS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.27 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.28 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.31 OTROS GASTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES

No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

No se profirió doctrina sobre este acápite.

- 4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**
No se profirió doctrina sobre este acápite.
- 4.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)**
No se profirió doctrina sobre este acápite.

4.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 20192000029901 DEL 26-08-2019**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no considerados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de la utilidad distribuida en contratos de cuentas en participación.

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS

Director Contabilidad y Planeación Tributaria

Interconexión eléctrica S.A. E.S.P. - ISA

Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002368-2 del 25 de junio de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre el reconocimiento, revelación y presentación de la utilidad obtenida por ISA, como partícipe inactivo, resultado de un contrato de cuentas en participación con INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P, socio gestor, a efecto de que dicha utilidad no sea considerada un costo o gasto de administración, operación o de funcionamiento por el socio gestor, toda vez que su naturaleza corresponde a la distribución de utilidades del contrato y no a un costo o gasto asociado a la administración, operación o funcionamiento, con independencia de su registro contable. Por lo anterior, solicita la creación de las cuentas que permitan identificar el hecho económico.

Sobre el particular la empresa señala:

ISA, propietaria de los activos de trasmisión de energía eléctrica firmó un contrato de cuentas en participación con INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P., creada como una filial con el objeto de administrar, operar y mantener dichos activos, dedicada al transporte de energía, prestación de los servicios de conexión al Sistema de Transmisión Nacional STN, y la prestación de servicios conexos, complementarios y relacionados con la Transmisión de Energía Eléctrica, la cual inició operaciones el 1 de enero de 2014.

El contrato de cuentas en participación es un acuerdo de colaboración en el cual INTERCOLOMBIA, en calidad de PARTICIPE ACTIVO o GESTOR, se encarga de la gestión

exclusiva de los negocios ya descritos, e ISA, en calidad de PARTICIPE INACTIVO y propietario de los activos, aporta el derecho al uso de los activos eléctricos, activos no eléctricos y demás derechos requeridos, para desarrollar el negocio.

Con los ingresos, costos y gastos asociados al contrato de cuentas en participación se determina la utilidad del mismo, la cual se distribuye mensualmente según el porcentaje acordado por las partes. El porcentaje de la utilidad liquidada que le corresponde al PARTICIPE INACTIVO, es decir a ISA, se viene manejando dentro de los gastos/costos operacionales de INTERCOLOMBIA en el estado de resultados integral, lo cual ha generado confusión para los usuarios de la información financiera.

Para efectos de realizar un análisis contable del contrato de cuentas en participación entre ISA e INTERCOLOMBIA, es importante aclarar que no existe control compartido dado que las decisiones de INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. respecto al contrato son independientes. Por lo anterior este contrato no se encuentra en el alcance de la NIIF 11, y el reconocimiento de sus operaciones se realiza aplicando las siguientes normas:

- (a) La propiedad, planta y equipo de acuerdo con NIC 16
- (b) Los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15
- (c) Los gastos de acuerdo con el tipo de erogación que realice.
- (d) Los pasivos, cuentas por cobrar y otros instrumentos financieros de acuerdo con la NIIF 9, NIC 32 y NIC 39

Para la ejecución de los. Ingresos y gastos del negocio, INTERCOLOMBIA S.A. E.S.P. actúa como participe gestor en el contrato y reconoce la totalidad de los ingresos derivadas de la prestación de servicios dando cumplimiento a lo contenido en la NIIF 15 ingresos procedentes de contratos con clientes. Igualmente incurre en todos los costos y gastos requeridos para la ejecutar el negocio y las reconoce en su estado de resultados integrales según la norma aplicable. Con la conmutación de los ingresos, costos y gastos se obtiene el resultado - utilidad a pérdida - del contrato de cuentas en participación.

Obtenido el resultado del contrato de cuentas en participación se aplica el porcentaje que le corresponde a ISA como participe inactivo y con el valor obtenido, se registra en INTERCOLOMBIA en las cuentas cantables costo/gasto disponibles en el catálogo de cuentas de la CGN, pero para efectos de presentación no se asocia a un gasto de funcionamiento, ni a un costo de la prestación de servicios, en atención a que corresponde a la liquidación de la utilidad del contrato que es transferida al participe inactivo.

CONSIDERACIONES

El título X del Código de Comercio en los artículos 507 a 510, en relación con las cuentas en participación señala:

“Art. 507. Definición de cuentas en participación. La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Art. 508. Ausencia de solemnidades. La participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de las compañías mercantiles.

El objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes.

Art. 509. Carencia de personería jurídica. La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal.

Art. 510. Acciones de terceros. El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.

Los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros.”

Por su parte, la Resolución 037 de 2017 expedida 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 Publico", señala en el Artículo 3° El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015.

En tal sentido, el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 en el Capítulo 4 del Marco conceptual para la información Financiera, relacionado con los elementos de los estados financieros en la definición del Rendimiento señala:

“4.25. A continuación, se definen los elementos denominados ingresos y gastos

- Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entrada o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, 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 período 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.

(...)

Gastos

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

De otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad 1-Presentación de estados financieros, establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con las otras entidades, en ella se refiere en el párrafo 88 al Resultado del periodo, como: “Una entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.”

CONCLUSIONES

El Marco conceptual para la información financiera contenido en el Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015, incorporado a la regulación contable aplicada por las Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público, mediante la Resolución 037 de 2017, define los elementos de los estados financieros y hace referencia a los conceptos de gastos que forman parte del resultado, de los cuales señala, no deben incluirse las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Ahora bien, de conformidad con las normas que regulan las cuentas en participación, en donde dos o más personas con la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, ejecutadas por uno de ellos en su solo nombre como ente gestor y bajo su crédito personal, el partícipe activo reconocerá los ingresos, gastos y costos acorde con los términos estipulados en el contrato y, por el resultado generado en desarrollo del mismo, rendirá cuenta y entregará al partícipe inactivo las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. El resultado distribuido al participante inactivo, producto de la ejecución del contrato de cuentas en participación será reconocido por el partícipe gestor como una utilidad o pérdida relacionada con la ejecución del contrato en el resultado del período, sin considerarse esa erogación como un gasto de operación del contrato en sí mismo.

En relación con las cuentas contables para el reconocimiento de la utilidad distribuida al partícipe inactivo, las Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que Captan o Administran ahorro del público, tienen la autonomía para determinar el catálogo de cuentas acorde con el objeto del negocio y necesidades de información. No obstante, en lo relacionado con el Catálogo General de Cuentas (CGC) para el reporte de la información financiera a la CGN se determinará la pertinencia de incorporar las cuentas sugeridas en la actualización anual que realiza la CGN al CGC.

CONCEPTO No. 20192000031361 DEL 05-08-2019

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	Registro contable de bonos de carbono

Doctor
 JAVIER LEONARDO CÁRDENAS
 Gerente Corporativo de Control y Reportes (E)
 Ecopetrol
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20195500025972-2, el día 17 de julio de 2019, mediante la cual solicita:

“Por medio de la presente me permito presentar para su consideración la siguiente solicitud respecto del registro contable y dinámica de las cuentas utilizables para reconocer los bonos de carbono que recibirá Ecopetrol, producto de proyectos que certifican la reducción de emisiones de gases efecto invernadero, acorde a lo establecido en el decreto 926 que reglamentó el impuesto al carbono creado por el artículo 221 de la ley 1819 de 2016.

El mencionado marco normativo establece la posibilidad de generar proyectos debidamente certificados que reduzcan las emisiones a la atmósfera de los gases efecto invernadero, medidos en toneladas de CO2 dejadas de emitir a la atmósfera. Una vez Ecopetrol ejecute los proyectos y obtenga las debidas certificaciones, podrá realizar un proceso de registro en mercados activos de instrumentos denominados Bonos de Carbono, que tendrán un valor monetario establecido en el marco normativo mencionado y podrán ser utilizados para pagar el impuesto al carbono a cargo de Ecopetrol.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos necesario discriminar dentro del Plan de Cuentas actual de la Contaduría General de la Nación, el valor de los Certificados de los Bonos de Carbono, considerados activos para Ecopetrol, dado que el marco normativo citado fija valores monetarios que deben ser medidos y revelados en los estados financieros de la nación.”

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

CONSIDERACIONES

Entorno legal

El Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, expedido por la Ley 1753 de 2015, en su artículo 175 crea el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 175. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero. Créase el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), del cual hará parte el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia -REDD+. Estos serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Toda persona, natural o jurídica, pública o privada que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones de GEI, deberá obtener previamente el registro de que trata el inciso anterior, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Este a su vez reglamentará el sistema de contabilidad de reducción y remoción de emisiones y el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional y definirá los niveles de referencia de las emisiones debidas a la deforestación y la degradación forestal.

PARÁGRAFO. Las emisiones reducidas que acredite el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco de programas nacionales o subnacionales de reducción de emisiones de GEI, no podrán ser posteriormente ofertadas a través de proyectos en el mercado.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 221 y 222 se establece:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Tratándose de gas y de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el gas o el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO₂) por unidad energética (Terajoules) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. (...)

PARÁGRAFO 2o. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario."
(Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Decreto 926 de 2017 "Por el cual se modifica el epígrafe de la parte 5 y se adiciona el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el título 11 de la parte 2 de libro 2 al Decreto 1076 de 2015 Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, para reglamentar el párrafo 3º del Artículo 221 y el párrafo 2 del Artículo 222 de la Ley 1819 de 2016", establece:

“Artículo 2. Adición del título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese el título 5 a la parte 5 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, el cual quedará así:

“TÍTULO 5

Impuesto nacional al carbono

Artículo 1.5.5.2. Definiciones. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Carbono neutro. Se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

Declaración de verificación. Es la manifestación por escrito de una tercera parte acreditada o designada, en la que se demuestran las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. (...)

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional y/o local cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de Reducción de Emisiones de GEI e Iniciativas de Remoción de GEI. (...)

Remoción de Gases de Efecto Invernadero. Es la masa de gas de efecto invernadero retirado de la atmósfera.

Reducción de Gases de Efecto Invernadero. Corresponde a la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base y la iniciativa de mitigación.

Responsable. Corresponde al productor o importador de los derivados del petróleo.

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI que hace

el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono.

Titular de la iniciativa de mitigación de GEI. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación y seguimiento de una iniciativa de reducción de emisiones o remociones de GEI.

Verificación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado realizado por una tercera parte en la que se evalúa la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Artículo 1.5.5.3. Procedimiento para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono. Para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m³) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO₂).

Esta solicitud deberá estar acompañada por la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor. La declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria demuestran la neutralización de las emisiones asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Para efectos del tratamiento tributario de que trata este artículo, el sujeto pasivo del impuesto nacional al carbono deberá obtener la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

La cantidad de combustible sobre la que se hace efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono, no podrá ser mayor a la cantidad de combustible asociada al hecho generador. (...)

Parágrafo 2. El responsable del impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades de combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación del impuesto, se encuentren debidamente amparadas con la declaración de verificación y el soporte de

cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor.

Parágrafo 3. El responsable del impuesto podrá establecer tiempos de recepción de estos documentos para la no causación del impuesto. (...)”

Artículo 3. Adición del Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015. Adiciónese el Título 11 de la Parte 2 del Libro 2 al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, el cual quedará así:

"TÍTULO 11

Organismo de verificación y características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI

CAPÍTULO 1

Organismos de verificación de reducciones de emisiones y remociones de GEI y declaraciones de verificación.

Artículo 2.2.11.1.1. Organismos de verificación. Son terceros independientes que cumplen con los requerimientos presentados en los artículos 2.2.11.1.2 y 2.2.11.1.3 del presente Decreto, quienes se encargarán de hacer la verificación de las reducciones de emisiones y remociones de GEI provenientes de la iniciativa de mitigación. Estos organismos serán quienes emitan la declaración de verificación a efectos de demostrar el cumplimiento de las características presentadas en el artículo 2.2.11.2.1 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.1.2. Verificación bajo esquemas de acreditación internacionales. Para verificaciones realizadas bajo esquemas de acreditación internacionales, el organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación indicando que las reducciones de emisiones o remociones de GEI se generaron conforme con la metodología definida en la Norma ISO 14064-2:2006 y los resultados obtenidos en la verificación realizada bajo la norma ISO 14064-3 o aquellas que las ajusten y actualicen. El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia-ONAC o un organismo de acreditación miembro signatario del Foro Internacional de Acreditación (IAF, por sus siglas en inglés) que tenga en su oferta de servicios el programa de acreditación de Organismo de Verificación de Emisiones de GEI bajo los requisitos de la norma ISO 14065.

Parágrafo 1. El titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación de un organismo verificador o de evaluación de la conformidad, acreditado según lo establecido en el Decreto 1595 de 2015, compilado en el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, Decreto 1074 de 2015. (...)

Artículo 2.2.11.1.3. Verificación bajo el mecanismo de desarrollo limpio (MDL) de la CMNUCC. El organismo de verificación deberá expedir una declaración de verificación que responda a la metodología definida por la CMNUCC para el MDL o aquella que la ajuste y actualice.

El organismo de verificación de emisiones de GEI deberá estar acreditado como entidad operacional designada (DOE, por sus siglas en inglés) por la Junta Ejecutiva del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) o quien haga sus veces.

Parágrafo 1. Para el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) el titular de la iniciativa deberá recibir una declaración de verificación la cual es equivalente al reporte de verificación emitido por la DOE o quien haga sus veces.

Parágrafo 2. El reporte de verificación deberá estar acompañado de los certificados de reducción de emisiones de GEI (CERs por sus siglas en inglés), que expresen la cantidad de toneladas de CO₂e que se han certificado y se utilizarán para demostrar la neutralización de emisiones.

CAPÍTULO 2

Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro

Artículo 2.2.11.2.1. Características de las reducciones de emisiones y remociones de GEI para certificar ser carbono neutro. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI elegibles para certificar ser carbono neutro deben cumplir con las siguientes características:

1. Proceder de una iniciativa de mitigación de GEI desarrollada en el territorio nacional.
2. Provenir de iniciativas de mitigación de GEI formuladas e implementadas a través de programas de certificación o estándares de carbono, los cuales deben contar con una plataforma de registro pública de reducciones de emisiones y remociones de GEI.
3. Haber sido generadas a partir de la implementación de alguna de las siguientes metodologías:

3.1. Metodologías del Mecanismo de Desarrollo Limpio MDL.

3.2. Metodologías elaboradas por los programas de certificación o estándares de carbono, las cuales deberán:

3.2.1. Haber sido consultadas públicamente y ser verificables por un organismo independiente de tercera parte acreditado de acuerdo con lo establecido en el capítulo 1 del presente título.

3.2.2. Ser emitidas por la CMNUCC, o ser reconocidas por el Gobierno Nacional a través del Organismo Nacional de Normalización, o cumplir con los requisitos para la inscripción de iniciativas establecidos por el registro REDD+.

4. No provenir de actividades que se desarrollen por mandato de una autoridad ambiental para compensar el impacto producido por la obra o actividad objeto de una autorización ambiental.

5. Estar previamente canceladas dentro del programa de certificación o estándar de carbono de origen y estar registradas en el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), creado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015 cuando éste entre en operación.

6. Estar certificadas por el programa de certificación o estándar de carbono. (...)

Parágrafo 2. No se podrán usar reducciones de emisiones o remociones de GEI proyectadas.

Parágrafo 3. El programa de certificación o estándar de carbono que no cuente con una plataforma de registro, tendrá un (1) año a partir de la entrada en vigencia del presente título, para crear e implementar dicho registro. En todo caso el programa de certificación o estándar de carbono deberá generar un número serial por cada una de las toneladas de reducciones de emisiones o remociones de GEI. (...)

Parágrafo 5. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas a partir de la implementación de metodologías de proyectos REDD+ voluntarios o aquellas que las ajusten y actualicen, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro. En todos los casos deberán cumplir con las características definidas en este título.

Parágrafo 6. Las reducciones de emisiones o remociones de GEI generadas por iniciativas de mitigación de GEI voluntarias, podrán ser elegibles para certificar ser carbono neutro, siempre y cuando sean verificados conforme a la metodología definida en la norma ISO

14064-2:2006 o aquella que la ajuste y actualice, mediante un organismo verificador acreditado de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.2.11.1.2 del presente Decreto.

Artículo 2.2.11.2.2. Anexo Técnico. Se adiciona el Anexo IV al Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015."

Artículo 4. Régimen de transición para la obtención del reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016. Para efectos de obtener el reporte al que se refiere el artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016 y mientras que entra en operación el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI, los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso, deberán radicar ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible una copia en formato físico y digital de los siguientes documentos:

4.1. La declaración de verificación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI.

4.2. El soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

4.3. Una hoja de cálculo únicamente en formato digital en la que se relacionen los seriales de las toneladas de reducciones de emisiones y remociones de GEI canceladas a favor del sujeto pasivo.

El soporte de radicado de la información suministrada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en cumplimiento del presente artículo, será equivalente al reporte al que se refiere el numeral 5° del artículo 1.5.5.4 del Decreto 1625 de 2016.

Parágrafo 1. A partir de la entrada en operación del Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), los consumidores o usuarios finales del combustible, o los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI, según sea el caso." (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Resolución 1447 del 1º de agosto de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, por la cual se reglamenta el sistema de monitoreo, reporte y verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional de que trata el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, y se dictan otras disposiciones, establece:

“TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1°. Objeto. La presente resolución tiene por objeto reglamentar el Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de las acciones de mitigación a nivel nacional, en lo relacionado con el Sistema de Contabilidad de Reducción y Remoción de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero y el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), el cual incluye el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia (REDD+).

Artículo 2°. Ámbito de aplicación. La presente resolución le aplica a toda persona natural o jurídica, pública o privada que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para optar a pagos por resultados o compensaciones similares como consecuencia de acciones que generen reducciones de emisiones y remociones de Gases de Efecto Invernadero, y a aquella que pretenda registrar su iniciativa de mitigación de GEI para demostrar sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, como consecuencia de la implementación de dichas acciones.

Adicionalmente, le aplica tanto a las entidades públicas a cargo de la coordinación y administración del Sistema MRV de las acciones de mitigación a nivel nacional, como a los Organismos de Validación y Verificación de Gases de Efecto Invernadero (OVV).

Artículo 3°. Definiciones. Para los efectos de lo dispuesto en la presente resolución, se adoptan las siguientes definiciones:

Actividades forestales de remoción de GEI. Son acciones de mitigación de GEI que conducen a retirar estos gases de la atmósfera, a través de sistemas productivos silvopastoriles, agroforestales y de plantaciones comerciales, entre otros sistemas productivos basados en árboles, siempre y cuando se desarrollen en áreas diferentes a bosque natural.

Actividades REDD+. Son las acciones que conducen a remover o reducir las emisiones de GEI debidas a deforestación y degradación de bosques naturales, a saber:

- a) Reducción de las emisiones debidas a la deforestación.
- b) Reducción de las emisiones debidas a la degradación forestal.
- c) Conservación de las reservas forestales de carbono.
- d) Gestión sostenible de los bosques.

e) Incremento de las reservas forestales de carbono.

Acción de Mitigación Nacionalmente Apropriada (NAMA). Es un tipo de Programa Sectorial de mitigación de GEI que comprende políticas, regulaciones u otro tipo de acciones para la reducción de emisiones y/o remoción de GEI y que a su vez contribuye a alcanzar los objetivos y metas de desarrollo sostenible de los países en los cuales se implementa. (...)

Gases de Efecto Invernadero (GEI). Son aquellos componentes gaseosos de la atmósfera, tanto naturales como antropogénicos, que absorben y reemiten radiación infrarroja, de acuerdo con lo definido por la CMNUCC.

Iniciativa de Mitigación de GEI. Son programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional, local y/o sectorial cuyo objeto es la reducción de emisiones, evitar emisiones, remover y capturar GEI. Las iniciativas se clasifican en iniciativas de reducción de emisiones de GEI e iniciativas de remoción de GEI. Estas iniciativas podrán ser de tipo sectorial o REDD+. Para efectos de la presente Resolución, el nivel de implementación regional y local se entenderá como nivel subnacional. (...)

Organismos de Validación y Verificación de GEI (OVV). Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. El OVV es responsable de realizar una evaluación objetiva y de emitir una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno nacional.

Pago por resultados o compensaciones similares. Son las remuneraciones, beneficios, o incentivos obtenidos por la reducción de emisiones o remociones de GEI verificadas, que se obtienen por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI. (...)

Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL-PoAs). Son un tipo de Proyecto Sectorial de mitigación de GEI que incluye un conjunto de actividades coordinadas por una entidad pública o privada que implementa cualquier política, medida o meta establecida, que resulta en reducciones de emisiones o remociones de GEI y que optan al Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) del Protocolo de Kioto.

Los MDL-PoAs están compuestos por CPAs por sus siglas en inglés (Component Project Activities), los cuales son una medida o un conjunto de medidas que reducen las emisiones de GEI por fuentes, o resultan en la absorción antropogénica neta de GEI por sumideros, aplicada dentro de un área designada definida en la(s) metodología(s) de línea de base. Un PoA puede tener uno o más CPAs.

Programas de certificación de GEI o estándares de carbono. Son sistemas o esquemas voluntarios u obligatorios, internacionales o nacionales que cuentan con un conjunto de principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados frente al diseño y puesta en marcha de iniciativas de mitigación de GEI. Dichos sistemas o esquemas adoptan o elaboran metodologías de cuantificación de reducción de emisiones o remociones de GEI que sean verificables en el marco de la Norma ISO 14064-3:2006 o aquella que la ajuste o actualice, cuentan con un registro público y permiten la certificación y asignación de un serial único de las reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas.

Programa REDD+. Es un tipo de programa de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+ y cubre un área geográfica de nivel nacional o un área de nivel subnacional con biomas o amplias extensiones de bosques naturales. El programa está a cargo de una entidad pública del orden nacional y su titular es el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, individualmente o en asocio con otras entidades del gobierno. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Programa sectorial de mitigación de GEI. Es el tipo de iniciativa que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a nivel nacional, subnacional y/o sectorial. Estas iniciativas son formuladas por, o tienen como socio a una entidad pública del orden nacional y demuestran el aporte en un determinado sector al cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. (...)

Proyecto REDD+. Es un tipo de proyecto de mitigación de GEI que implementa actividades REDD+, cubre un área geográfica de nivel subnacional específicamente delimitada y su titular es de carácter privado o público, este último en el marco de las funciones y competencias asignadas por la Ley. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas indicadas en la Estrategia Integral de Control a la Deforestación y Gestión de Bosques, así como de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

Proyecto sectorial de mitigación de GEI. Es una iniciativa de mitigación de GEI que incluye actividades de reducción de emisiones o remociones de GEI diferentes a REDD+, que se desarrollan a escala subnacional y sectorial. Estas iniciativas demuestran sus resultados de mitigación en el marco del cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC.

REDD+. Es un mecanismo internacional de mitigación enmarcado en las decisiones de la CMNUCC, cuyo objetivo es reducir las emisiones y remover los GEI a través de la implementación de las actividades de reducción de emisiones por deforestación, degradación forestal y otras actividades forestales.

Reducción de Emisiones de GEI. Es la disminución calculada de emisiones de GEI entre un escenario de línea base o nivel de referencia y de las emisiones netas calculadas en el ámbito de la implementación de la iniciativa de mitigación de GEI.

Remoción de GEI. Es la masa de GEI retirada de la atmósfera.

Resultados de mitigación de GEI. Son las reducciones de emisiones y remociones de GEI cuantificables, generadas por la implementación de una iniciativa de mitigación de GEI.

Socio ejecutor. Es el titular de un Proyecto REDD+ que cumple con los requisitos para optar a pagos por resultados o compensaciones similares a través de un Programa REDD+.

Titular de la iniciativa. Es la persona natural o jurídica, pública o privada, responsable de la formulación, implementación, seguimiento y registro de una iniciativa de mitigación de GEI.

Validación. Es el proceso sistemático, independiente y documentado para la evaluación de la línea base frente a criterios definidos.

Vigencia de resultados de mitigación. Es el año calendario para el cual una iniciativa de mitigación de GEI obtiene y mide sus resultados de mitigación de GEI.

CAPÍTULO 1

Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación de acciones de mitigación a nivel nacional-Sistema MRV.

Artículo 4°. Sistema de Monitoreo, Reporte y Verificación (MRV) de acciones de mitigación a nivel nacional. Es un conjunto de actores, políticas, planes, estrategias, procesos, subsistemas y tecnologías a cargo de la gestión de la información de cambio climático con el propósito de proveer insumos para la toma de decisiones de los actores implicados en la gestión del cambio climático según la Política Nacional de Cambio Climático.

El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional es administrado por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam), bajo las directrices y

orientaciones de la Dirección de Cambio Climático y de Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Hacen parte del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional: el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare), el Sistema de Contabilidad de reducción y remoción de GEI, el Sistema de Monitoreo de Bosques y Carbono (SMBYC) y el Sistema Nacional de Inventarios de Gases Efecto Invernadero (SINGEI).

Parágrafo 1°. Todos los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean o generen información necesaria para la gestión del cambio climático en el país podrán interoperar con el Sistema de MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, así como todas aquellas plataformas que contribuyan para evitar la doble contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.

Parágrafo 2°. Todos los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI que pretendan optar a pagos por resultados o compensaciones similares, o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, deberán realizar el monitoreo, reporte y verificación de sus acciones de mitigación de GEI de acuerdo con los principios del Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional y las reglas de contabilidad establecidas en la presente resolución.

Parágrafo 3°. El Sistema MRV de acciones de mitigación a nivel nacional, el Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático, entre otros, harán parte el Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. El Sistema de Monitoreo y Evaluación (M&E) de adaptación al cambio climático y el Sistema MRV del financiamiento Climático serán objeto de reglamentación posterior. (...)

CAPÍTULO 2

Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare)

Artículo 10. Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI. El Registro Nacional de Reducción de las Emisiones de GEI (Renare) es una plataforma tecnológica del Sistema MRV con el propósito de gestionar la información a nivel nacional de las iniciativas de mitigación de GEI, que hace parte del Sistema Nacional de Información sobre Cambio Climático. A su vez, el Registro Nacional de Programas y Proyectos de acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia-REDD+ hace parte del Renare.

Todo titular de una iniciativa de mitigación de GEI en el territorio nacional que pretenda optar a pagos por resultados o compensaciones similares, y/o demostrar el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC debe inscribir su iniciativa de mitigación en el Renare desde su fase de factibilidad.

Los tipos de iniciativas de mitigación de GEI que se podrán inscribir en el Renare son:

1. Programas de mitigación de GEI de tipo: Acciones Nacionalmente Apropriadas de Mitigación (NAMAs), Programas de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Programas REDD+.
2. Proyectos de mitigación de GEI de tipo: Proyectos y Programas de Actividades del Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), Proyectos de Desarrollo Bajo en Carbono (PDBC) y Proyectos REDD+.
3. Otras iniciativas de mitigación que defina la CMNUCC en el marco de sus mecanismos de mitigación de GEI, o el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Parágrafo 1°. La inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare no exime al titular de la iniciativa de la obtención de los permisos, autorizaciones, concesiones, licencias y/o cualquier otro requisito establecido por las normas vigentes para implementar la iniciativa.

Parágrafo 2°. Los titulares de las iniciativas de mitigación de GEI serán responsables por la veracidad de la información suministrada al Renare, y deberán aplicar los principios del Sistema MRV. El registro de la información en el Renare no implica responsabilidad de ningún tipo por parte del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible frente al titular de la iniciativa o terceros.

Artículo 11. Administración del Registro. El Renare será administrado por el Ideam conforme a los lineamientos del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en el marco del Sistema de Información Ambiental de Colombia (SIAC).

Las especificaciones para el uso del Renare serán las establecidas en la Guía Técnica del Renare, la cual será elaborada y actualizada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea (VITAL) será el único acceso para la inscripción de iniciativas de mitigación de GEI en el Renare.

El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá solicitar información adicional sobre el desarrollo de las iniciativas en cualquier momento y sobre cualquiera de sus fases, con el objetivo de aclarar aspectos relacionados con contabilidad nacional de reducción de emisiones y remoción de GEI.

La información del Renare será pública, salvo aquella que por disposición legal tenga carácter de clasificada o reservada, en los términos del artículo 24 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, o aquella norma que la modifique o sustituya. (...)

Artículo 17. Del reporte de las reducciones de emisiones y remociones de GEI en el Renare. El titular de una iniciativa de mitigación de GEI que se encuentre inscrita en el Renare en fase de implementación y en estado de registro activo, deberá reportar los resultados de mitigación de GEI como mínimo a través de las siguientes variables según corresponda:

1. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación para las vigencias a reportar.
2. Cantidad de reducciones de emisiones y de remociones de GEI generadas por la iniciativa de mitigación que hayan sido verificadas para las vigencias a reportar.
3. Cantidad de reducciones de emisiones o remociones de GEI verificadas que hayan sido canceladas por el titular de la iniciativa para las vigencias a reportar.

Parágrafo 1°. La cancelación de las reducciones de emisiones o remociones de GEI se refiere a la desactivación por parte del titular de la iniciativa en Renare de las toneladas de GEI reducidas y/o removidas. Una vez canceladas, las reducciones o remociones de GEI, no podrán ser transferidas a favor de ninguna otra persona natural o jurídica, ni ser utilizadas para optar a pago por resultados o compensaciones similares de nuevo. (...)

CAPÍTULO 3

Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI

Artículo 19. El Sistema de contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI. Es un conjunto de procesos, tecnologías, protocolos y reglas de contabilidad que determinan las emisiones, reducciones de emisiones y remociones de GEI que se contabilizan con el objetivo de generar reportes y demostrar el avance en el cumplimiento de metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC. Para su operación, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y el Ideam dispondrán de las herramientas e instrumentos

tecnológicos necesarios para realizar la contabilidad de reducción de emisiones y remoción de GEI.

El Sistema de Contabilidad hace parte del Sistema MRV de acciones de mitigación de GEI, es administrado por el Instituto Nacional de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) y coordinado bajo los lineamientos de la Dirección de Cambio Climático y Gestión del Riesgo del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible o quien haga sus veces.

Con el fin de establecer y demostrar el avance en el cumplimiento de las metas nacionales de cambio climático establecidas bajo la CMNUCC, el Sistema de Contabilidad procesará la información de emisiones de GEI, incluyendo los inventarios nacionales de GEI, las líneas base y los resultados de mitigación de GEI.

La contabilidad de los resultados de mitigación de GEI que se obtienen a partir de la implementación de iniciativas de mitigación de GEI, se podrá efectuar a nivel nacional, subnacional y sectorial incluyendo la agregación de los resultados que cada iniciativa reporte en el Renare, entre otra información.

Parágrafo. El Sistema de Contabilidad podrá interoperar con los sistemas y subsistemas de información del SIAC, así como con otros subsistemas de información sectorial o territorial que provean, generen o procesen información necesaria para la contabilidad de los resultados de mitigación de GEI.” (Subrayado fuera del texto)

Regulación Contable

El Marco Conceptual incorporado por la Resolución 049 de 2019 al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establece:

“Capítulo 4: El Marco Conceptual (1989): el texto restante

Activos

4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para

reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

4.9 Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

4.10 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad;
- (b) intercambiado por otros activos;
- (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o
- (d) distribuido a los propietarios de la entidad.

(...)

Reconocimiento de activos

4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

4.45 Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

La Norma Internacional de Contabilidad 2 - Inventarios del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

“Definiciones

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

Inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el precio que se recibirá por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable).

7 El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros que serán usados en el proceso productivo. Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.”

La Norma Internacional de Contabilidad 32 - Instrumentos Financieros: Presentación del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco

Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA23)

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

Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un activo financiero es cualquier activo que sea:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(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

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:

(i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o

(ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.”

La Norma Internacional de Información Financiera 9-Instrumentos Financieros del anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporada al Marco Normativo para

Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, señala:

“Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos que aplique el párrafo 4.1.5, 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 84.1.1 a 84.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

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

- (a) el activo financieros 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.

Los párrafos 84.1.1 a 84.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.3 A efectos de la aplicación de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b):

(a) principal es el valor razonable del activo financiero en el momento del reconocimiento inicial. El párrafo 84.1.78 proporciona guías adicionales sobre el significado de principal.

(b) El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de ganancia. Los párrafos 84.1.7A y 84.1.9A a 84.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero.

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).”

Otros pronunciamientos

Además, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN mediante Oficio N° 13505 del 31 de mayo de 2017, estableció:

“Ahora bien, se indica que los bonos de carbono del mercado voluntario, se venden como commodities. Sin perjuicio de lo anterior e independientemente de la denominación, se observa que no existe regulación específica sobre el tema. No obstante, en principio, en el caso de la venta de bonos de carbono en el mercado voluntario partimos de la base que los mismos se asocian a proyectos. En efecto, quien desarrolla el proyecto debe asegurarse que se concreta una captura de carbono o una reducción del mismo en la actividad, debidamente certificada, representado en una medida en toneladas de carbono (con distintos estándares). Lo anterior implica la presencia de agendas certificadoras. En efecto, cuando la certificadora aprueba el proyecto procede la emisión de bonos de carbono, caso en el cual éstos pueden ser comercializados y adquiridos por quienes desean compensar o reducir su huella de carbono de manera voluntaria.

Acorde con lo anterior, para efectos tributarios, estos bonos, supondrían un bien de naturaleza intangible, que representa un derecho a cambio de un precio.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que, de acuerdo al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 037 de 2017, los activos se reconocen en el balance cuando es probable que se obtengan, de los mismos, beneficios económicos futuros para la entidad y además tenga un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, si bien al mercado voluntario de carbono confluyen diferentes actores, estos lo hacen con diferentes intereses. Frente a esto, una empresa que, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera incorporadas al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, debe evaluar e identificar, las intenciones por las cuales obtienen bonos de carbono, toda vez que de estas dependerá su tratamiento contable, así como también cuando una empresa decide emitir estos títulos.

Para ello es menester contemplar el esquema del mercado voluntario de los bonos de carbono, tal como se ilustra en la siguiente Caracterización de dicho Mercado.

Para dilucidar el tratamiento contable de los bonos de carbono, es pertinente establecer los participantes y el comportamiento del Mercado Voluntario de Carbono, constituido por relaciones comerciales en torno a iniciativas de reducción y remoción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), que pretenden neutralizar el impacto ambiental.

Participantes y otros aspectos asociados

Iniciativas de mitigación: Estas corresponden a programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas con el fin de reducir, evitar, remover y capturar emisiones de GEI, que pueden establecerse en el marco de actividades forestales.

Desarrolladores: Son los encargados de establecer los principios y requisitos para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados, frente a un diseño y puesta en marcha, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de reducción o remoción de GEI, que posteriormente son verificables.

Organismos de Validación y Verificación: Son entidades independientes que realizan procesos de validación y verificación de las iniciativas de mitigación de GEI. Estas realizan la evaluación de las metodologías de cuantificación de reducciones o remociones, y emiten

una declaración de validación o verificación con respecto a la información que el titular de la iniciativa de mitigación le presenta, y a los demás criterios definidos por los Programas de Certificación de GEI o estándares de carbono y el Gobierno Nacional.

Usuarios o consumidores finales: Son quienes utilizan los combustibles fósiles, es decir que realizan el proceso de combustión.

Sujeto pasivo: Es el intermediario entre el responsable del impuesto al carbono y el usuario o consumidor final, es decir que es el mayorista o comercializador del combustible fósil.

Responsable: Corresponde al productor o importador de los derivados de combustibles fósiles.

Brokers: Son quienes adquieren las reducciones o remociones de GEI, o también denominados bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta.

Certificado de Reducciones o remociones de gases de efecto invernadero: También denominados Bonos de Carbono, que corresponden a los títulos o derechos que emiten las iniciativas de mitigación, previa validación y verificación de los Organismos de Validación y Verificación.

Cancelación: Corresponde al momento en el que un bono es utilizado por parte de su adquirente, para reducir o remover sus emisiones. En este momento, el bono de carbono deja de existir, y por ende no puede disponerse ni transferirse, en otras palabras, ya no representa un derecho.

Operación

En primer lugar, los promotores de iniciativas de mitigación orientadas a generar reducciones o remociones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y que opten por el pago de resultados o compensaciones por las acciones realizadas para tal fin, conjuntamente con los desarrolladores, establecen unos principios para la formulación, desarrollo, validación y verificación de los resultados que se obtengan frente al diseño y puesta en marcha del proyecto, con los que se elaboran y adoptan metodologías de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI.

Una vez definida la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, se comienza el proceso de validación y verificación por parte del Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación-ICONTEC, como organismo de verificación aprobado por la

Organismo Nacional de Acreditación de Colombia - ONAC, el cual certifica y asigna un serial único para cada reducción de emisiones o remoción de GEI verificadas, o denominados comúnmente como bonos de carbono, que corresponden a una tonelada de Dióxido de Carbono equivalente (CO₂e) capturada o removida.

Una vez son verificadas y certificadas estas reducciones de emisiones o remociones de GEI, se disponen para la venta en el Mercado Voluntario, en donde diferentes adquirentes intervienen con distintos intereses.

Los sujetos pasivos y los usuarios o consumidores finales del combustible fósil, pueden adquirir estas certificaciones de reducciones o remociones para cancelarlas a su favor y así, certificarse como carbono neutro, con el fin de que no se cause el impuesto al carbono cuando adquieren combustibles fósiles.

Con ocasión de la adquisición de los combustibles fósiles, el valor pagado por las reducciones o remociones adquiridas se aplica para no causar el impuesto al carbono, momento en el cual efectivamente se cancelan los certificados utilizados, y su importe corresponderá a un mayor valor del combustible adquirido.

Alternamente, dentro de este mercado voluntario se encuentran los denominados “Brokers”, quienes adquieren estos bonos de carbono, con fines de especulación, es decir, que los adquieren con el fin de venderlos en un futuro y obtener un rendimiento por su venta, por lo cual, al final de la cadena, estos títulos serán cancelados por terceros.

Tratamiento contable para empresa con una iniciativa de mitigación

Dado el proceso para optar a pagos por resultados o compensaciones similares, por acciones que generen reducciones o remociones de emisiones de GEI, debe ser una actividad alterna a la principal, únicamente se expondrán las cuentas contables en las cuales se deben reportar los títulos que la iniciativa genere.

En este sentido, durante el proceso de la formulación y diseño de la metodología de cuantificación de las reducciones o remociones de GEI, la empresa homologará y reportará los desembolsos que efectúe durante esta etapa, como un producto en proceso en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Durante la etapa de validación, las reducciones o remociones que se encuentran en proceso de validación y verificación por parte de los Organismos de Validación y Verificación, para

efectos de reporte, continuarán siendo reportadas en la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, hasta tanto se obtenga la verificación de estas unidades.

En el caso, de que estas unidades no hayan sido verificadas, y por diferentes razones no puedan ser verificadas a futuro, se procederá a homologarlas y reportarlas como un gasto en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por el contrario, si la metodología de cuantificación es validada, las reducciones o remociones verificadas y se les asigna el código único respectivo, la empresa realizará la homologación y reportes de estas unidades, en la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Así mismo, la empresa deberá además de revelar los conceptos señalados en la NIC 2- Inventarios, los siguientes aspectos: a) Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: desarrollo, validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones; b) Una conciliación entre las cantidades al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: validaciones, verificaciones, disposiciones, retiros y reclasificaciones, así como los demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Procedimiento contable para empresa que adquieren bonos de carbono con fines de certificarse como carbono neutro

Estos títulos de reducciones constituyen un activo para la empresa que las adquiere, puesto que se considera un derecho del cual se espera una retribución en la reducción y remoción de emisiones de GEI. En este caso, si la empresa determina que los bonos de carbono serán cancelados su favor, con el fin de no efectuar o reducir la causación el impuesto al carbono, es pertinente clasificarlos como activos diferidos, en razón de que tienen carácter de gasto, con afectación en diferentes periodos.

Transitoriamente, mientras se efectúan los ajustes al Catálogo General de Cuentas pertinentes, la empresa deberá homologar y reportar dichos bonos en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, saldo que se diferirá de acuerdo con los créditos que sean cancelados a su favor durante el periodo, afectando las cuentas del gasto o costo según corresponda. Adicionalmente, este hecho deberá revelarse incluyendo aspectos como: a) Créditos cancelados y certificados, b) Créditos vendidos, y las demás que la empresa considere pertinentes para el análisis de sus Estados Financieros.

Por otra parte, en relación con los créditos que son cancelados durante el periodo en el marco de lo estipulado por el artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, es decir, que cumplen con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 para ser compensados con el impuesto al carbono, es importante señalar que de acuerdo al artículo 772-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el Artículo 137 de la Ley 1819 de 2016 “los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto”. De modo que, para los créditos reconocidos como activos diferidos, se realice una conciliación entre saldos contables y tributarios, para cumplir con lo dispuesto en los artículos 221 y 222 de la Ley 1819 de 2016, donde el impuesto al carbono no será causado a sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro y sobre el impuesto que al respecto se cause, sea deducible del impuesto sobre la renta como mayor costo del bien.

Procedimiento contable para empresa que adquieren bonos de carbono con fines de especulación

En atención a que estos títulos de reducciones se adquieren con el fin de obtener un beneficio económico por la especulación al disponer de ellas en un futuro, se constituye un activo para la empresa que para efectos de reporte, será homologado en la subcuenta 122190-Otras inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, dado que de ellos se espera obtener rendimiento por las fluctuaciones en su precio.

CONCEPTO No. 20192000083341 DEL 30-12-2019

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	Materialidad o importancia relativa

Doctora
SILVIA LUCÍA REYES ACEVEDO
Representante Legal
Previsora S.A. Compañía de Seguros
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a la consulta elevada por la Presidencia a su digno radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500043472, del día 17 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) A la Previsora SA. Cía. de Seguros. a la fecha, la Contraloría General de la República le adelanta visita de Auditoria Financiera, por el año 2018. Producto de la misma, se generó una observación que puede estar comprometiendo el informe final, impactando el fencimiento de la cuenta fiscal de dicha vigencia, por la consistencia de la información de procesos judiciales, en razón a la siguiente observación fiscal:

“De acuerdo a la información suministrada por la Previsora SA. Compañía de Seguros al equipo auditor, respecto de los procesos judiciales por la vigencia 2018, se tienen las siguientes cantidades:

Fuente de Información	No. Procesos
Gerencia Procesos Judiciales	12.151
Oficina de Contabilidad	8.556
Revisoría Fiscal	17.762
SIRECI	11.113
Informe de Gestión	15.401

Lo anterior evidencia que no hay consistencia de la información en cuanto al número de procesos que se adelantan en su contra o es vinculada, lo cual genera incertidumbre por cuanto no se tiene un dato cierto sobre estos procesos al término de la vigencia 2018, lo cual incide en los estados financieros respecto del registro de las provisiones, reservas y

pasivos de la entidad, lo que se genera por debilidades de control interno y seguimiento y control por parte de la Vicepresidencia Jurídica y de Indemnizaciones”.

Por otro lado, la misión de La Previsora es:

“Apoyar la administración de riesgos a través del aseguramiento de las entidades estatales y del mercado privado, con personal altamente calificado, aliados estratégicos y una red de oficinas con cobertura nacional.

Generar tranquilidad, confianza y bienestar a los clientes, valor para los accionistas, y desarrollo social mediante la inversión de nuestras utilidades por parte del Gobierno nacional”.

En el desarrollo de su objeto a la Previsora SA. Cía. De Seguros, se presentan siniestros, y en algunos de los ramos que opera, por las características de los reclamos, se llega a tener un alto número de procesos judiciales, situación que implica una atención masiva, apoyada tanto por abogados externos como por herramientas tecnológicas, lo cual acarrea un nivel de complejidad importante en su trazabilidad. Sin embargo, la Compañía ha venido implementando metodologías internas tendientes a mejorar y optimizar la integración de las diferentes bases de datos, control, registro y seguimiento de las reservas de estos procesos judiciales.

Es importante precisar que el reconocimiento y medición de las reservas se basa en procedimientos técnicos de mejor estimación de las mismas y a la fecha de corte (31 de diciembre de 2018) los valores registrados en el sistema contable eran conocidos y avisados a dicha fecha. Vale la pena comentar que el movimiento de las reservas y números de procesos es dinámico, lo que como es obvio y natural que, al cierre de cada mes, tanto la cantidad de siniestros avisados, como los montos de reservas presentan variaciones.

Parte de la mecánica propia de las Compañías de Seguros, consiste en una dinámica de constitución y liberación de las reservas técnicas (reservas de riesgos en curso, reservas de siniestros pendientes, avisados e IBNR, reserva de desviación de siniestralidad y de riesgos catastróficos), entre las cuales se incluye la reserva de siniestros de procesos judiciales.

En esa medida y atendiendo el nuevo modelo de proceso de administración de los procesos judiciales y el nuevo estado de la base de datos, la Previsora emprendió un plan de revisión de las reservas de procesos judiciales, tanto para su constitución, como para su liberación.

Al respecto, La Previsora estructuró un proyecto denominado “Data Trust”, el cual se ha ejecutado durante el 2019 y su plazo de finalización se prevé para el mes de diciembre del año en curso.

El objetivo principal de este proyecto es validar que todos los litigios de esta aseguradora estuvieran con un siniestro asociado y a su vez tuvieran creada la respectiva reserva, y que, en caso de no tenerla, se procedería a su creación inmediata. Ahora bien, si el caso en efecto sí tenía una reserva creada, se validaría tanto su idoneidad como la suficiencia para el momento procesal. A su turno, verificar la posibilidad de la liberación de las reservas en aquellos eventos que igualmente por el estado procesal del litigio y/o atendiendo la información consolidada pudiere efectuarse.

Como resultado del anterior ejercicio, en efecto se encontraron casos como los hallados por la Contraloría, cuya notificación a la Previsora fue realizada en el 2018 y su reserva solo fue constituida en el 2019; de igual manera, se encontraron casos cuyas reservas se ajustaron al momento procesal o a la calificación de contingencia actual, lo que finalmente ha implicado que se constituyan y ajusten reservas.

Ahora bien, así mismo se ha encontrado una importante cantidad de casos que ya habían terminado de manera favorable para esta aseguradora, lo que implicó que las reservas que estaban constituidas para asumir una eventual condena fueran liberadas, resaltando que el monto de las reservas a liberar a la fecha, es superior al monto que representaron las reservas a constituir o ajustar.

A título informativo, producto del proceso de revisión y actualización de reservas de procesos judiciales, se estima que, finalizando el proyecto Data Trust, al cierre de 2019 se habrá efectuado constitución total de reserva netas de siniestros avisados por \$24.031 millones, y una liberación neta de reservas por \$25.572 millones, generando así un efecto que consideramos no material pero positivo en los Estados Financieros, por \$1.541 millones.

Teniendo en cuenta los lineamientos establecidos en la ISSAI 1705, se presentan diferentes patrones para definir la materialidad en los Estados Financieros; la Previsora, en su política contable tiene especificado que la materialidad se maneja de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría previamente acordadas con la Revisoría Fiscal, que para el año 2018 fue de \$20.215 millones.

Como parámetro de referencia, a 31 de diciembre de 2018, La Previsora registró en su estado de situación financiera, el activo por \$2.200.210 millones, el pasivo por \$1.841.825 millones y el patrimonio por \$385.385 millones.

Por lo anteriormente expuesto, agradecemos su valiosa colaboración, emitiendo un concepto sobre la materialidad para el caso en mención, acogiéndonos a la doctrina contable pública.

Por último, agradecemos adicionalmente a la materialidad, indicar qué otras opciones podría tener la Contraloría para dejar evidenciado el hallazgo antes mencionado, de acuerdo con lo establecido en la ISSAI 1706, como un párrafo de énfasis, pero feneciendo la cuenta. (...)"

De manera atenta, nos permitimos atender la consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación, entre otras, la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, las cuales están dirigidas específicamente a las entidades del sector público.

El párrafo CC11 del Capítulo 3: Características cualitativas de la información financiera útil del Marco Conceptual para la Información Financiera incluido en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto 2420 de 2015, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 037 de 2017, establece:

“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.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, y por considerarlo propio respecto del concepto de materialidad con gusto nos permitimos hacer llegar adjunto al presente el documento producido por el Consejo de Normas de Contabilidad para el Sector Público, esto es el IPSASB de la Federación Internacional de Contadores - IFAC, por su siglas en inglés, en el que a través de una serie

de preguntas da orientación a los preparadores de estados financieros sobre la aplicación del concepto de materialidad.

En lo que hace referencia a la NIA 705 - ISSAIs 1705, por considerarlo de interés respecto de la inquietud formulada, a manera informativa le manifestamos lo siguiente sin perjuicio de las valoraciones propias que sobre el particular tenga la entidad a su cargo, al efecto veamos.

En el proceso de elaboración del informe el auditor tiene libertad de destacar información que sea relevante con el propósito que los usuarios tengan correcta interpretación del mismo, así es entonces que la NIA 706 (ISSAIs 1706) regula dicha práctica para los casos en que se elaboren párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones.

Párrafo de Énfasis.

Cuando en el proceso de ejecución de la tarea de revisión el auditor considere necesario llamar la atención de los usuarios de la información sobre asuntos que se presentaron o revelaron en los estados financieros, y considera que tienen mérito destacable para que éstos puedan comprender los informes en cuestión, o cuando quiera llamar la atención sobre cualquier menester en general que permita que los usuarios entiendan mejor la labor de auditoría ejecutada, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, deberá seguir las indicaciones de la NIA 706.

Según lo indicado en el párrafo 5 de la NIA 706, este tipo de párrafo es aquel que contiene información sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan el informe.

Para que el auditor incluya un párrafo de énfasis, es obligatorio que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada de que dichas cifras e información se presentaron de forma materialmente correcta en los estados financieros; además, deberá garantizar el seguimiento de la siguiente estructura establecida por la NIA:

- 1.El párrafo de énfasis debe estar después del párrafo de opinión.
- 2.Deberá destacarlo con el título “Párrafo de énfasis” u otro relacionado.
- 3.Detallará la ubicación exacta de la información dentro de los estados financieros y propenderá porque su intervención constituya una referencia clara.
- 4.Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que resalta.

Párrafo de otras Cuestiones

Es aquel texto referido a datos que no atañen propiamente a la información presentada o revelada en los estados financieros sino que, previa evaluación del auditor, se consideran relevantes para que los usuarios puedan comprender la auditoría que se ejecutó, cuáles son las responsabilidades del auditor, y el informe de auditoría en general.

Para que sea viable la inclusión de esta información en el informe de auditoría, el responsable del trabajo de revisión deberá verificar en primera instancia que no exista alguna disposición legal o reglamentaria que prohíba su exposición, y luego organizará tales datos siguiendo las condiciones que se relacionan a continuación:

1. En el informe de auditoría dicho párrafo deberá tener como título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro relacionado que sea apropiado.
2. El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión, o del párrafo de énfasis en caso de existir este.
3. En caso de que el párrafo sobre otras cuestiones se refiera a la sección de “otras responsabilidades de información”, podrá estar ubicado en otra parte del informe de auditoría.

Así mismo, es pertinente recordar que la NIA 706 requiere, explícitamente en el párrafo 9, que el auditor comunique a la administración y/o a la junta de socios o asamblea de accionistas (gobierno de la entidad) su intención de incluir un párrafo, bien sea de énfasis o sobre otras cuestiones, y ponga en su conocimiento la redacción propuesta de dicho párrafo.

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que a la Contaduría General de la Nación no le es dable emitir pronunciamiento sobre los dictámenes proferidos por la Contraloría General de la República ni sobre los lineamientos establecidos en la ISSAI 1705, por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable, que tienen como referente internacional las Normas Internacionales de Auditoría – NIA, emitidas por el IAASB del IFAC.

Ahora bien, en cuanto a la materialidad, de acuerdo con la característica fundamental de Relevancia definida por el Marco Conceptual incluido en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, la información financiera es material o tiene una importancia relativa cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios. Para determinar la materialidad o importancia relativa de la información financiera, no solo se

refiere a su magnitud o cuantía, sino también a la naturaleza de las partidas, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Para ello, es necesario aplicar el juicio profesional que permita establecer los parámetros que ayuden a establecer de forma clara y específica aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es para cada tipo de cuentas, pues si bien este criterio es específico de cada entidad, no solo basta fijar un umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

En atención a que la materialidad es un criterio que debe ser definido y establecido por cada una de las entidades dadas por sus propias particularidades, no es dable a la Contaduría General de la Nación, establecer una guía o procedimiento para las entidades públicas sujetas al ámbito del control fiscal de la CGR, el mismo lo determinará dicho ente como política de control fiscal para su quehacer en materia de su trabajo de auditoría de estados financieros de manera independiente, al establecido por la entidad contable pública, por ello entonces, es la Previsora la que debe establecer en sus políticas contables los criterios de materialidad basado en los anteriores lineamientos generales.

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación.

Concepto N° 20192000059091 del 16-10-2019
20192000076391 del 20-12-2019

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Capítulo 6

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente



6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

7 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado No. 2018200003061, de fecha 06-06-2018, se complementa y corrige con el concepto radicado con el No. 20192300022801 de fecha 06-06-2019.

El concepto con radicado 20192000002051, de fecha 28-01-2019, se complementa con el concepto radicado con el No. 20192000021671 del 22-05-2019