



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

# **Doctrina Contable Pública Compilada**

**Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2020**

**¡Cuentas claras, Estado Transparente!**

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>1. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES DE GOBIERNO. ....</b>	<b>10</b>
<b>2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>12</b>
<b>3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN .....</b>	<b>14</b>
<b>4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>16</b>
4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO .....	16
4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	17
4.3 CUENTAS POR COBRAR .....	22
4.4 PRESTAMOS POR COBRAR .....	22
4.5 INVENTARIOS .....	22
4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	23
4.7 OTROS ACTIVOS .....	33
4.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	33
4.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	33
4.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	33
4.11 CUENTAS POR PAGAR .....	33
4.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	33
4.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	33
4.14 PROVISIONES .....	33
4.15 OTROS PASIVOS .....	34
4.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	58
4.17 INGRESOS FISCALES .....	63
4.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES .....	64
4.19 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS.....	77
4.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	78
4.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	107

4.22	OTROS INGRESOS.....	107
4.23	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	108
4.24	GASTOS DE VENTAS .....	119
4.25	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	119
4.26	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	119
4.27	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS .....	119
4.28	OTROS GASTOS .....	119
4.29	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	119
4.30	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	119
4.31	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	119
4.32	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	119
4.33	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	119
4.34	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	119
4.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	120
4.36	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	120
4.37	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES .....	120
4.38	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	120
4.39	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB) .....	120
4.40	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	120
4.41	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	120
4.42	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	120
4.43	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	120
4.44	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	121
<b>5.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN .....</b>	<b>139</b>
<b>6.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....</b>	<b>141</b>
<b>7</b>	<b>CONCEPTOS MODIFICADOS .....</b>	<b>142</b>

## INTRODUCCIÓN

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

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

### Criterios básicos

Los criterios básicos corresponden a los elementos centrales que orientan el proceso de búsqueda para que tanto usuarios internos como externos consulten la Doctrina Contable Pública.

### Marco Normativo

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

**Entidades de Gobierno:** Corresponde al conjunto de normas aplicables a las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por la Resolución N° 425 de 2019, por la cual se modificó 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; y la Resolución N° 167 de 2020, que modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

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.

**Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:** Corresponde al marco normativo aplicable a las empresas bajo el

ámbito de aplicación de en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial las introducidas por la Resolución N° 426 de 2019, que modificó las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a estas empresas; y por la Resolución N° 167 de 2020, que modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo de la Resolución N° 414 de 2014.

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.

**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 2020 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 056 de 2020 "Por la cual se modifican los artículos 3º y 4º de la Resolución 037 de 2017", de tal forma que el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 --2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2420 de 2015.

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 2018, 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**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.



## 4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

### CONCEPTO No. 20202000000671 DEL 17-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inversiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento a la inversión en RTVC con participación del 70% de participación patrimonial

Doctora  
LEIDY TATIANA POVEDA JEREZ  
Contador Canal Trece-Teveandina Ltda.  
Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044142 del día 18 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

“(…) solicito muy amablemente un concepto para darle tratamiento a la inversión que tenemos en RTVC del 70% y su participación patrimonial, dado que estamos regidos bajo normatividades distintas y mediante el método de participación patrimonial generamos una utilidad contable afectando a su vez los estados financieros de manera sustancial.

Cabe aclarar que siempre se le ha dado el mismo tratamiento, pero por motivos de sustentación ante los entres de control solicitamos dicho concepto.”

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

### CONSIDERACIONES

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo I-Activos, menciona que:

## “5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.
2. Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el valor de los rendimientos del inversor.
3. Un inversor tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan, de forma significativa, los rendimientos de la receptora de la inversión. Por su parte, un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la receptora de la inversión.
4. Un inversor controla la receptora de la inversión si además del poder sobre la participada y la exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en esa entidad, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión.

### 5.2. Medición inicial

5. Las inversiones en controladas se medirán por el costo en los estados financieros individuales de la controladora. Para el efecto, la empresa comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización.

Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

### 5.3. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

7. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

8. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Si la entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no.

9. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral.

10. Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

11. Para el caso de las inversiones netas en negocios en el extranjero, en los estados financieros individuales de la controladora se aplicará el método de participación en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados financieros de la entidad controlada, de conformidad con la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

12. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la empresa dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

13. Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con lo planteado en la consulta, se asume que Teveandina tiene una inversión en la que se configura la existencia de control por lo cual se clasificará como una inversión en controlada. De esta manera, la medición posterior de este tipo de inversiones se realiza con base en la aplicación del método de participación, que implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la controlada. Igualmente, dicho marco determina que, para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

En consecuencia, teniendo en cuenta que RTVC es una entidad que aplica el Marco Normativo para entidades de gobierno, deberá realizarse una homologación de políticas identificando las principales diferencias que se puedan presentar en la medición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros de las dos entidades, previo a la aplicación del método de participación patrimonial.

Las explicaciones frente al organismo de control dependerán de las observaciones y objeciones que se formulen, y para ello la entidad deberá respaldarse en la idoneidad del juicio profesional de quien tenga a su cargo el proceso contable, anexando los soportes correspondientes.

Adicionalmente, se informa que a partir del 1 de enero de 2020, las empresas aplicarán el anexo a la Resolución N° 426 del 23 de diciembre de 2019 "Por la cual se modifican 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, el cual con relación al tema consultado, en el párrafo 16 señala:

“16. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la empresa controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la empresa controladora. La empresa controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.”

\*\*\*

**4.3 CUENTAS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.4 PRESTAMOS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.5 INVENTARIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### 4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

**CONCEPTO No. 20202000002561 DEL 06-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedad, Planta y Equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de edificio de parqueaderos entregados en concesión.

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS

Director Contabilidad y Planeación Tributaria

Interconexión Eléctrica S.A

Medellín-Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500005182 del 5 de febrero de 2020, donde se dio alcance al radicado 2019550004157-2 del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Con el objetivo de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento de la Contraloría General de la República-CGR, atentamente solicitamos su concepto sobre el tratamiento contable, clasificación y revelación de un hecho económico que se presenta como hallazgo en el informe final de la auditoría realizada a INTERCONEXIÓN ELECTRICA SA. por la Contraloría General de la República-CGR”.

“INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P. -ISA e INTERCOLOMBIA SA. E.S.P. celebraron un Contrato de cuentas en participación donde unen esfuerzos para la explotación de los negocios definidos en el Contrato. INTERCOLOMBIA realiza la representación, administración, operación y mantenimiento de los Activos de uso del Sistema de Transmisión Nacional -STN-y la explotación comercial de los activos eléctricos y no eléctricos, e ISA aporta el derecho de explotación de los activos reservándose su propiedad.

Dentro de los activos aportados por ISA en el Contrato en cuentas en participación, se encuentra el edificio de parqueaderos, el cual, mediante un Contrato de CONCESIÓN DE

ESPACIO FISICO INTERCOLOMBIA lo entregó a la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paúl -CORPAUL-, (en adelante el concesionario) experto en la operación de este tipo de bienes y solo lo puede destinar para prestar el servicio de parqueadero a los empleados de las Empresas del Grupo ISA, sus contratistas y visitantes.

De acuerdo con lo establecido en el contrato de concesión, se debe asegurar al concesionario la recuperación de los costos de operación del parqueadero mediante el recaudo de las tarifas cobradas a los usuarios (empleados de las Empresas del Grupo ISA, sus contratistas y visitantes), la (Sic) cuales son previamente acordadas con INTERCOLOMBIA. Cuando dicho recaudo no alcance a cubrir los costos de la administración y operación del concesionario, éste recibirá un pago por parte de INTERCOLOMBIA para cubrir el faltante.

Es importante resaltar que el activo denominado Edificio de Parqueadero regulatoriamente es considerado Activo No Eléctrico, es decir, activos que no hacen parte de la infraestructura de transporte de energía, pero que son requeridos para cumplir con el objeto social de la Compañía y por como tal son remunerados (activos no eléctricos). La forma de remunerar los activos no eléctricos, está contenida en la Resolución 011 de 2009 de la CREG, la cual establece que equivale al 5,0% del valor de reposición a nuevo de todas las unidades constructivas remuneradas.

(...)

De acuerdo con las definiciones de la NIC 40, es una propiedad de inversión, terrenos o edificios mantenidos para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Sin embargo, el párrafo 9, NIC 40, menciona algunos ejemplos que no se consideran propiedades de inversión. Exactamente el literal c) de dicha norma excluye [...] Propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado).

Por definición administrativa, el edificio de parqueadero es de uso exclusivo para los empleados del Grupo ISA y sus invitados a la Sede Principal, para lo cual la Compañía ha definido las tarifas de pago por el servicio a los usuarios y el recaudo a través de CORPAUL, de acuerdo con el contrato de CONCESIÓN DE ESPACIO.



Por lo anterior, desde nuestro análisis, consideramos que el tratamiento contable a darle al Edificio de parqueaderos, no se encuentra dentro del alcance de la NIC 40 Propiedades de inversión.

(...)

La clasificación y presentación definida por ISA en los estados financieros, fue cuestionada por el equipo auditor de la Contraloría General de la República y finalizó con un hallazgo en el informe de la auditoría realizada en el año 2018, en el cual argumenta que el inmueble fue cedido con el objeto de realizar explotación comercial por lo cual debe clasificarse como propiedad de inversión y no como propiedades, planta y equipo.

De acuerdo con los sustentos presentados, agradecemos confirmar que el tratamiento contable aplicado actualmente por la Compañía es adecuado para el reconocimiento y revelación del activo fijo denominado Edificios de parqueaderos”.

Con base en los antecedentes expuestos y la información remitida por correo electrónico me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971 establece en el artículo 507 la definición de cuentas de participación como “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” (Subrayado fuera del texto).

El 20 de diciembre de 2013 Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. e Intercolombia S.A. E.S.P. suscribieron el contrato de cuentas en participación con el objeto de:

“PRIMERA: OBJETO. Por medio del presente Contrato LAS PARTES acuerdan que INTERCOLOMBIA desarrollará las actividades necesarias para: (i) la representación y los servicios de Administración, Operación y Mantenimiento de los Activos de Uso del STN, (ii) servicios técnicos y de asistencia técnica a terceros, (iii) servicios de conexión al STN (iv) la explotación comercial de los Activos no eléctricos, bajo la modalidad de CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, reservándose ISA la propiedad de los Activos Eléctricos y los Activos no Eléctricos cuyo uso aporta para la ejecución del Negocio” (Subrayado fuera del texto).

Dentro del Contrato se establece la reglamentación específica y las definiciones de las palabras con las que se debe interpretar, y establece la definición de Activos no Eléctricos como: “Son aquellos activos que no hacen parte de la infraestructura de transporte de energía eléctrica de los Transmisores Nacionales, pero que son requeridos para el desarrollo del Negocio. Hacen parte de estos activos, entre otros, los siguientes: Edificios (sedes administrativas, bodegas, talleres, etc.) maquinaria y equipos (grúas, vehículos, herramientas, etc.) equipos de cómputo y equipos de comunicaciones” (Subrayado fuera de texto).

“SEGUNDA. RESPONSABILIDADES DE INTERCOLOMBIA COMO PARTICIPE GESTOR. Con el propósito de desarrollar el objeto del presente Contrato, INTERCOLOMBIA como PARTÍCIPE GESTOR, además de efectuar todos los trámites que resulten necesarios para la representación de los Activos de Uso del STN de ISA entre el LAC, los Activos de Conexión al STN ante terceros, los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados a terceros, la explotación de Activos no Eléctricos, y el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades que ello conlleve, se compromete a efectuar de conformidad con la regulación vigente, para el negocio (...)” (Subrayado fuera del texto).

En concordancia con lo anterior, Intercolombia S.A. E.S.P. suscribe el contrato de concesión de espacio 4010036 con la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paul-CORPAUL en cuyo objeto se establece que:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. Por medio del presente Contrato. El CONCEDENTE, entrega en calidad de CONCESIÓN DE ESPACIO al CONCESIONARIO el Edificio de Parquederos, ubicado en el costado oriental de la Sede Principal de ISA, ubicada en la Calle 12 sur # 18-168 de la ciudad de Medellín, concede autorización al CONCESIONARIO para desarrollar la actividad mercantil consistente en la prestación del servicio de parqueadero privado de automotores para las empresas del Grupo ISA y sus visitantes, por su propia cuenta y riesgo y bajo su exclusiva responsabilidad, según se establece en el presente documento (...)” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la cláusula cuarta establece el valor y la forma de pago del contrato, señalando lo siguiente:

“CLÁUSULA CUARTA. VALOR Y FORMA DE PAGO: El CONCESIONARIO pagará al CONCEDENTE, una contraprestación mensual determinada por la siguiente fórmula:

**Valor Mes<sub>n</sub>** = Ingreso por las tarifas establecidas. (Anexo 1) – (menos) valor de los costos de operación Corpaul (Anexo 2)

Para el pago del valor del Contrato de cada mes, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

1. El CONCESIONARIO entregará dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del mes siguiente, el reporte detallado del recaudo del mes anterior, donde se pueda determinar claramente el valor del Ingreso de dicho mes, el cual deberá certificarse por el Revisor Fiscal del CONCESIONARIO dentro del mes objeto del reporte. En caso de existir diferencias entre el reporte detallado y la certificación del revisor fiscal, estas serán corregidas en el siguiente mes de la Facturación.
2. El CONCEDENTE emitirá Factura dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la entrega de la información por parte del CONCESIONARIO, por el valor resultante de aplicar la fórmula para la determinación del valor del mes en cuestión.
3. El CONCESIONARIO pagará dentro de los diez (10) días calendarios siguientes a la aceptación expresa de la Factura. En cualquier caso, la Factura deberá pagarse dentro del mes correspondiente a la presentación de la Factura.

Parágrafo: En caso de que los ingresos por las tarifas establecidas, no alcancen para cubrir el valor de los costos de operación del CONCESIONARIO, este último Facturará al CONCEDENTE la diferencia para obtener dicho valor.” (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, el contrato mencionado establece en la cláusula novena las obligaciones del concesionario, en las que se define:

“CLÁUSULA NOVENA. OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO: Son obligaciones especiales del CONCESIONARIO las siguientes:

(...)

2) Destinar el inmueble, exclusivamente para los fines estipulados en el presente Contrato.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

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 Marco Conceptual para la Información Financiera, define en el párrafo CC12 la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

## Características cualitativas fundamentales

(...)

### Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible(...)"

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 incorporada a la regulación contable pública, se refiere al tratamiento contable de las Propiedades, planta y equipo, dentro de la cual se establece lo siguiente:

#### "Propiedades, Planta y Equipo

(...)

#### Alcance

2 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.

(...)

5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 Propiedades de Inversión, utilizará el modelo del costo de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

#### Definiciones

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

(...)

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se espera utilizar durante más de un periodo.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 incorporada a la regulación contable pública, que hace referencia al tratamiento contable de las Propiedades de inversión señala lo siguiente:

“Propiedades de Inversión

(...)

Alcance

2 Esta Norma será aplicable en el reconocimiento, medición y revelación de información de las propiedades de inversión.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura y la NIC 16 Propiedades. Planta y Equipo); y

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Definiciones

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

Propiedad de inversión (terreno o un edificio-o parte de un edificio-o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Propiedades ocupadas por el dueño son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario como un activo por derecho de uso) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Valor razonable es el precio que se recibiría 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).

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

6 [Eliminado]

7 Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NIIF 16 a las propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

(...)

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) Inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2 Inventarios), por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas.

(b) [eliminado]

(c) Propiedades ocupadas por el dueño (véase las NIC 16 y NIIF 16), incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso futuro como propiedades ocupadas por el dueño, propiedades que se tienen para realizar en ellas construcciones o desarrollos futuros y utilizarlos posteriormente como ocupados por el dueño, propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de desprenderse de ellas.

(d) [eliminado]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

10 Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o apreciación del capital, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

11 En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.

(...)” Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

La NIC 40 incorporada a la regulación contable pública establece que las propiedades de inversión son bienes mantenidos por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Dentro de los ejemplos que establece la NIC 40 (párrafo 9) de bienes que no son propiedades de inversión, se hace referencia a las propiedades ocupadas por el dueño, incluyendo, entre otras, aquellas propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado).

El contrato de concesión suscrito por Intercolombia S.A. E.S.P. autoriza a la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paul (CORPAUL) para desarrollar la actividad mercantil consistente en la prestación del servicio de parqueadero privado de automotores para las empresas del Grupo ISA y, adicionalmente, sus visitantes.

Según las aclaraciones remitidas por correo electrónico a esta dependencia, la empresa no obtiene rentas derivadas del contrato de concesión suscrito con CORPAUL, dado que se busca viabilizar la operación eficiente del edificio de parqueadero, razón por la cual las tarifas cobradas por CORPAUL por el servicio de parqueadero tienen como objetivo el recaudo equivalente a los costos en que incurre para operarlo.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que según la NIC 40 las propiedades ocupadas por los empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado), este tipo de bienes no son propiedades de inversión, por lo que ISA reconocerá el edificio destinado para parqueaderos de los funcionarios de la empresa como Propiedades, Planta y Equipo según la NIC 16 incorporada a la regulación contable pública.

\*\*\*



**4.7 OTROS ACTIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.11 CUENTAS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.14 PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 4.15 OTROS PASIVOS

## CONCEPTO No. 20202000055581 DEL 20-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos-venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctora  
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
Subdirectora Financiera  
Departamento Nacional de Planeación  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20205500041972 del 15 de septiembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“ (...) el Departamento Nacional de Planeación (DNP), como Entidad de Gobierno y atendiendo las disposiciones en materia contable mediante conceptos, doctrina y demás normatividad establecida por la CGN, ha realizado los respectivos registros contables referentes a los Recursos Entregados en Administración a Enterritorio con quien se suscriben convenios o contratos con el fin de que dicha entidad reciba, custodie y administre estos recursos, teniendo en cuenta los diferentes conceptos: CGN20172000055821, CGN201720000106301, CGN20172300103951, CGN201723000043351, 20202000003231, como lo establecido en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación (...)

## I. CONTABILIZACIONES DNP, de acuerdo con la Resolución 090 de 2020 de la CGN:

- Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones.

CONTABILIZACION INICIAL - REGISTRO DNP			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
19080101	Recursos Entregados en Administración	XXX	
470510	Inversión		XXX

- Ejecución mensual de acuerdo con la información recibida por Enterritorio.

La cuenta 19080101 de Recursos entregados en administración, disminuye de acuerdo con los informes periódicos presentados por ENTerritorio, de acuerdo con los conceptos de cada gasto, de la siguiente manera:

CONTABILIZACION EJECUCION ENTREGADA POR ENTERRITORIO			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
5111	Gasto Específico	XXX	
19080101	Recursos Entregados en Administración		XXX

NOTA: En los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales, el gasto utilizado es la cuenta contable 542302 transferencias para Proyectos de Inversión.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas en conjunto con Enterritorio, con el fin de identificar las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas, en las que esta entidad argumenta que no debe reportar cifras ya que suscribe contratos específicos con los Municipios, el DNP tomó como alternativa para minimizar estas diferencias registrar el gasto de la ejecución de los recursos reportados por ENTERRITORIO al tercero de cada ente territorial, solicitando a los Municipios afectar el ingreso en la cuenta contable 442802 para proyectos de inversión afectando el tercero del DNP, sin embargo, el resultado no ha sido el esperado.

(...)

## ARGUMENTOS PRESENTADOS POR ENTERRITORIO

Por otra parte, a continuación, Enterritorio presenta los argumentos de los registros contables que realiza en las cuentas de los convenios que maneja por la línea de negocios de gestión de proyectos:

## I. “NATURALEZA DE LA ENTIDAD Y LA LINEA DE GESTION DE PROYECTOS

Que mediante el Decreto 495 de 2019 en el artículo primero determinó que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en adelante se denominará la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, (en adelante ENTerritorio), por lo que todas las referencias y/o disposiciones legales o reglamentarias vigentes relacionadas con FONADE se entenderán hechas a ENTerritorio.

ENTerritorio es una empresa industrial y comercial del estado de carácter financiero, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y vinculada al Departamento Nacional de Planeación, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.”; en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gestión de Proyectos.

Bajo la Línea de Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña.

El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio.

## II. MARCO REGULATORIO CONTABLE

Los estados financieros de la Empresa Nacional Promotora Del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, y sus comparativos, son preparados de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 037 de 2017, incorporado en el anexo técnico compilatorio No.1 del Decreto 2420 de 2015 (compilado y actualizado en el Decreto 2270 del 28 de diciembre de 2019), en aplicación de la Resolución 056 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación.

(...)

ENTerritorio al ser vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de registro, prepara información para reporte bajo el catálogo único de información financiera con fines de supervisión dando cumplimiento a las instrucciones dadas por esta Superintendencia.

En este sentido, ENTerritorio registra la contabilidad de los convenios y contratos suscritos en la línea de Gestión de Proyectos bajo el régimen simplificado de información financiera, de conformidad con la Circular 030 del 27 de octubre de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Dado lo anterior, para el cumplimiento a las instrucciones de la Superintendencia Financiera de Colombia, las operaciones de esta línea de negocio se realizan bajo el Catálogo Único de Información Financiera en un control contable independiente, que no afecta la estructura financiera de la entidad.

Para el reporte en el CHIP la Línea de Gestión de Proyectos dado que dichos saldos no afectan la estructura financiera de la Entidad, estos son homologados en las cuentas de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y su contrapartida la cuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos Fiduciarios.

### III. DEL REGISTRO CONTABLE

Como se mencionó en el primer acápite, El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio, dado que la responsabilidad en esta línea de negocio es de medio y no de resultado.

Bajo norma local, antes de la entrada en vigencia de la aplicación de las Nomas Internacionales de Información Financiera, para efectos de la Superintendencia Financiera, la entidad efectuaba los registros en cuentas de orden fiduciarias y para el reporte del CHIP a la Contaduría General de la Nación aplicaba el concepto emitido bajo el radicado número 20132000038631 del 8 de octubre de 2013, en el cual reconoce un debito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en

la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, y ratificado mediante el radicado 20132000068701 del 16 de diciembre de 2013.

Con la entrada en aplicación del nuevo marco normativo la Superintendencia Financiera emitió el catálogo único de información financiera, en el cual suprimió el grupo 7 de cuentas de orden fiduciarias, por lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza de los negocios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos no han cambiado, es decir, la responsabilidad es de medio y los recursos recibidos para la ejecución siguen siendo de los clientes, por ende no afectan la estructura financiera de la Entidad, se mantuvo el control contable de dichos negocios. Información insumo para realizar los reportes de información tanto a la Superintendencia como a la Contaduría.

(...)

Por lo anterior, la entidad mantuvo el control contable de los negocios de la línea de gestión de proyectos establecido, el cual es independiente a la contabilidad propia de la Entidad.

Finalmente con la expedición de la Circular 030 de 2017 de la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros.”

Considerando los planteamientos anteriores, el DNP da cumplimiento a lo establecido por la CGN para Entidades de Gobierno en el registro de los Recursos Entregados en Administración, así mismo, ENTERRITORIO contabiliza los convenios de gestión en cuentas de orden, originándose diferencias al momento de realizar la conciliación de las Operaciones Recíprocas entre las dos Entidades, de la siguiente manera:

(...)

Así mismo, se solicita comedidamente responder puntualmente las inquietudes presentadas por Enterritorio, las cuales se enuncian a continuación:

1. ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, el cual coincide con los conceptos que ha emitido la Contaduría General de la Nación. Teniendo en cuenta lo anterior ¿Es adecuado el manejo contable implementado por Enterritorio?

2. En el evento que la respuesta al anterior punto sea negativa, ¿Cuál debe ser el procedimiento que ENTerritorio debe adelantar respecto de los saldos de los convenios y contratos suscritos bajo la Línea de Gestión de Proyectos” y homologación en el informe del CHIP para la consolidación del Balance General de la Nación? y ¿Para efectos del reporte realizado por ENTerritorio a la Contaduría General de la Nación, los saldos derivados de las transacciones de la Línea de Gestión de Proyectos, qué cuentas contables debería afectar?

Por otra parte, el DNP considera pertinente determinar si la ejecución de los recursos de los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales que se registran en la cuenta contable 542302 ¿Para Proyectos de Inversión, debe ser registrado al tercero de ENTERRITORIO o al tercero de cada Ente Territorial?”.

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

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Consideraciones para el Marco Normativo para entidades de Gobierno**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, la CGN modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se establece:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)



Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

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

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los

empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

#### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posemplo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO en el caso de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)"  
(Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 14 de enero de 2020, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta a la CGN sobre el reconocimiento de las cuotas de administración pactadas en los contratos de mandato suscritos entre el DNP y ENTerritorio. Al respecto, la CGN emitió el concepto N°2020200003231 del 12 de febrero del 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:

“(…) Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del parágrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

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

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, estableció:

“Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (Subrayado fuera del texto).

En dicho catálogo, anexo a la Resolución N°037 de 2017, se contempla la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública

mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

En ese sentido, cuando los recursos son entregados a otras entidades distintas de las sociedades fiduciarias, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución N 037 de 2017, reportando los recursos en efectivo recibidos del DNP, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior con independencia de las homologaciones que ENTerritorio realice para efectos de reportar información a otros entes de supervisión y control.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, ENTerritorio homologará en el reporte los saldos de la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por ENTerritorio, esta homologará los saldos de estos activos en las cuentas la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán por el DNP debitando la subcuenta la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte ENTerritorio homologará estas variaciones en el reporte afectando los saldos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con las comisiones y cuotas de administración pactadas en los convenios suscritos entre el DNP y ENTerritorio, se reitera lo establecido en el concepto N°2020200003231 del 12 de febrero del 2020 en el que se desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP.

En cuanto al reconocimiento de las comisiones y cuotas de administración por parte de ENTerritorio, corresponde a esta empresa realizar el reconocimiento contable del ingreso con base en la definición establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del "ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN. Adicionalmente, homologará, para efectos del reporte, el registro de tales ingresos en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000055581 DEL 20-10-2020</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos-venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctora  
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
 Subdirectora Financiera  
 Departamento Nacional de Planeación  
 Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20205500041972 del 15 de septiembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“ (...) el Departamento Nacional de Planeación (DNP), como Entidad de Gobierno y atendiendo las disposiciones en materia contable mediante conceptos, doctrina y demás normatividad establecida por la CGN, ha realizado los respectivos registros contables referentes a los Recursos Entregados en Administración a Enterritorio con quien se suscriben convenios o contratos con el fin de que dicha entidad reciba, custodie y administre estos recursos, teniendo en cuenta los diferentes conceptos: CGN20172000055821, CGN201720000106301, CGN20172300103951, CGN201723000043351, 20202000003231, como lo establecido en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación (...)

I. CONTABILIZACIONES DNP, de acuerdo con la Resolución 090 de 2020 de la CGN:

- Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones.

CONTABILIZACION INICIAL - REGISTRO DNP			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
19080101	Recursos Entregados en Administración	XXX	
470510	Inversión		XXX

- Ejecución mensual de acuerdo con la información recibida por Enterritorio.

La cuenta 19080101 de Recursos entregados en administración, disminuye de acuerdo con los informes periódicos presentados por ENTerritorio, de acuerdo con los conceptos de cada gasto, de la siguiente manera:

CONTABILIZACION EJECUCION ENTREGADA POR ENTERRITORIO			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
5111	Gasto Especifico	XXX	
19080101	Recursos Entregados en Administración		XXX

NOTA: En los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales, el gasto utilizado es la cuenta contable 542302 transferencias para Proyectos de Inversión.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas en conjunto con Enterritorio, con el fin de identificar las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas, en las que esta entidad argumenta que no debe reportar cifras ya que suscribe contratos específicos con los Municipios, el DNP tomó como alternativa para minimizar estas diferencias registrar el gasto de la ejecución de los recursos reportados por ENTERRITORIO al tercero de cada ente territorial, solicitando a los Municipios afectar el ingreso en la cuenta contable 442802 para proyectos de inversión afectando el tercero del DNP, sin embargo, el resultado no ha sido el esperado.

(...)

#### ARGUMENTOS PRESENTADOS POR ENTERRITORIO

Por otra parte, a continuación, Enterritorio presenta los argumentos de los registros contables que realiza en las cuentas de los convenios que maneja por la línea de negocios de gestión de proyectos:

#### I. "NATURALEZA DE LA ENTIDAD Y LA LINEA DE GESTION DE PROYECTOS

Que mediante el Decreto 495 de 2019 en el artículo primero determinó que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en adelante se denominará la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, (en adelante ENTerritorio), por lo que todas las referencias y/o disposiciones legales o reglamentarias vigentes relacionadas con FONADE se entenderán hechas a ENTerritorio.

ENTerritorio es una empresa industrial y comercial del estado de carácter financiero, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y vinculada al Departamento Nacional de Planeación, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.”; en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gestión de Proyectos.

Bajo la Línea de Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña.

El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio.

## II. MARCO REGULATORIO CONTABLE

Los estados financieros de la Empresa Nacional Promotora Del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, y sus comparativos, son preparados de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 037 de 2017, incorporado en el anexo técnico compilatorio No.1 del Decreto 2420 de 2015 (compilado y actualizado en el Decreto 2270 del 28 de diciembre de 2019), en aplicación de la Resolución 056 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación.

(...)



ENTerritorio al ser vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de registro, prepara información para reporte bajo el catálogo único de información financiera con fines de supervisión dando cumplimiento a las instrucciones dadas por esta Superintendencia.

En este sentido, ENTerritorio registra la contabilidad de los convenios y contratos suscritos en la línea de Gestión de Proyectos bajo el régimen simplificado de información financiera, de conformidad con la Circular 030 del 27 de octubre de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Dado lo anterior, para el cumplimiento a las instrucciones de la Superintendencia Financiera de Colombia, las operaciones de esta línea de negocio se realizan bajo el Catálogo Único de Información Financiera en un control contable independiente, que no afecta la estructura financiera de la entidad.

Para el reporte en el CHIP la Línea de Gestión de Proyectos dado que dichos saldos no afectan la estructura financiera de la Entidad, estos son homologados en las cuentas de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y su contrapartida la cuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos Fiduciarios.

### III. DEL REGISTRO CONTABLE

Como se mencionó en el primer acápite, El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio, dado que la responsabilidad en esta línea de negocio es de medio y no de resultado.

Bajo norma local, antes de la entrada en vigencia de la aplicación de las Nomas Internacionales de Información Financiera, para efectos de la Superintendencia Financiera, la entidad efectuaba los registros en cuentas de orden fiduciarias y para el reporte del CHIP a la Contaduría General de la Nación aplicaba el concepto emitido bajo el radicado número 20132000038631 del 8 de octubre de 2013, en el cual reconoce un debito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en

la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, y ratificado mediante el radicado 20132000068701 del 16 de diciembre de 2013.

Con la entrada en aplicación del nuevo marco normativo la Superintendencia Financiera emitió el catálogo único de información financiera, en el cual suprimió el grupo 7 de cuentas de orden fiduciarias, por lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza de los negocios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos no han cambiado, es decir, la responsabilidad es de medio y los recursos recibidos para la ejecución siguen siendo de los clientes, por ende no afectan la estructura financiera de la Entidad, se mantuvo el control contable de dichos negocios. Información insumo para realizar los reportes de información tanto a la Superintendencia como a la Contaduría.

(...)

Por lo anterior, la entidad mantuvo el control contable de los negocios de la línea de gestión de proyectos establecido, el cual es independiente a la contabilidad propia de la Entidad.

Finalmente con la expedición de la Circular 030 de 2017 de la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros.”

Considerando los planteamientos anteriores, el DNP da cumplimiento a lo establecido por la CGN para Entidades de Gobierno en el registro de los Recursos Entregados en Administración, así mismo, ENTERRITORIO contabiliza los convenios de gestión en cuentas de orden, originándose diferencias al momento de realizar la conciliación de las Operaciones Recíprocas entre las dos Entidades, de la siguiente manera:

(...)

Así mismo, se solicita comedidamente responder puntualmente las inquietudes presentadas por Enterritorio, las cuales se enuncian a continuación:

1. ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, el cual coincide con los conceptos que ha emitido la Contaduría General de la Nación. Teniendo en cuenta lo anterior ¿Es adecuado el manejo contable implementado por Enterritorio?

2. En el evento que la respuesta al anterior punto sea negativa, ¿Cuál debe ser el procedimiento que ENTerritorio debe adelantar respecto de los saldos de los convenios y contratos suscritos bajo la Línea de Gestión de Proyectos” y homologación en el informe del CHIP para la consolidación del Balance General de la Nación? y ¿Para efectos del reporte realizado por ENTerritorio a la Contaduría General de la Nación, los saldos derivados de las transacciones de la Línea de Gestión de Proyectos, qué cuentas contables debería afectar?

Por otra parte, el DNP considera pertinente determinar si la ejecución de los recursos de los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales que se registran en la cuenta contable 542302 ¿Para Proyectos de Inversión, debe ser registrado al tercero de ENTERRITORIO o al tercero de cada Ente Territorial?”.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones para el Marco Normativo para entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, la CGN modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se establece:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

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

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posempleo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO en el caso de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)" (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 14 de enero de 2020, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta a la CGN sobre el reconocimiento de las cuotas de administración pactadas en los

contratos de mandato suscritos entre el DNP y ENTerritorio. Al respecto, la CGN emitió el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:

“(…) Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del párrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

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

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, estableció:

“Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (Subrayado fuera del texto).

En dicho catálogo, anexo a la Resolución N°037 de 2017, se contempla la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define los ingresos como “(…)incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio,

distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

En ese sentido, cuando los recursos son entregados a otras entidades distintas de las sociedades fiduciarias, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución N 037 de 2017, reportando los recursos en efectivo recibidos del DNP, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior con independencia de las homologaciones que ENTerritorio realice para efectos de reportar información a otros entes de supervisión y control.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la



obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, ENTerritorio homologará en el reporte los saldos de la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por ENTerritorio, esta homologará los saldos de estos activos en las cuentas la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán por el DNP debitando la subcuenta la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte ENTerritorio homologará estas variaciones en el reporte afectando los saldos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con las comisiones y cuotas de administración pactadas en los convenios suscritos entre el DNP y ENTerritorio, se reitera lo establecido en el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020 en el que se desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP.

En cuanto al reconocimiento de las comisiones y cuotas de administración por parte de ENTerritorio, corresponde a esta empresa realizar el reconocimiento contable del ingreso con base en la definición establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del "ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN. Adicionalmente, homologará, para efectos del reporte, el registro de tales ingresos en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*

## 4.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

## CONCEPTO No. 20202000038041 DEL 21-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del ajuste por conversión cuando la moneda funcional difiere de la moneda de presentación

Doctora  
SANDRA ROCÍO MEDINA LOZADA  
Profesional Especializado 222-07  
Subdirección de Energía  
Contraloría de Bogotá D.C.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031252, el día 08 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera atenta, me permito consultar sobre el manejo de la Conversión de Estados Financieros, para empresas de servicios públicos de así (SIC):

Se trata de una empresa que presta servicios públicos, su moneda funcional es el dólar y presenta estados financieros en pesos colombianos al final del periodo; la consulta está orientada a ¿cuál es el tratamiento contable para registrar el ajuste en diferencia en conversión de las cuentas de activos, pasivos patrimonio ingresos (SIC), costos y gastos?

Así como, la afectación de las cuentas contables que corresponden a estas transacciones, aclarando si los ajustes en diferencia en conversión hacen parte de la distribución de utilidades y la normatividad aplicable.

El 10 de julio de 2020 mediante correo electrónico, la peticionaria nos informó “la empresa es de servicios públicos domiciliarios esta en el Grupo 1, Transportadora de Gas Internacional, clasificada de acuerdo con la Resolución 037 de 2017 de la Contaduría General de la Nación, cuya moneda funcional es el dólar, presenta estados financieros en pesos colombianos”.

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

## CONSIDERACIONES

La NIC 21-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, contenida en el “Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo 1”, del Decreto 2420 de 2015, incorporado por el Decreto 2270 de 2019, a su vez incorporado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 056 de 2020, al Régimen de Contabilidad Pública, señala:

### “Definiciones

8 (...) Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros. Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. (...)

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. (...)

### Conversión a la moneda de presentación

38 La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados.

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

1. los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;

2. los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
3. todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

40 Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio promedio del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultar. inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39(c) proceden de:

- La conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre.
- La conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas, surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de las participaciones no controladoras en el estado consolidado de situación financiera” (Subrayado fuera de texto).

La NIC 1-Presentación de Estados Financieros, contenida en el “Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo 1”, del Decreto 2420 de 2015, incorporado por el Decreto 2270 de 2019, a su vez incorporado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 056 de 2020, al Régimen de Contabilidad Pública, establece:

#### Definiciones

7 (...) “Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:(...)

- ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera); (...)

Juego completo de estados financieros (...)

10A Una entidad puede presentar un estado del resultado del periodo y otro resultado integral único, con el resultado del periodo y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del periodo presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del periodo en un estado de resultado del periodo separado. Si lo hace así, el estado del resultado del periodo separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo. (...)

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

82A La sección del otro resultado Integral presentará partidas por los importes para el periodo de:

- partidas de otro resultado integral [excluyendo los importes del párrafo (b)], clasificadas por naturaleza y agrupadas en aquellas que, de acuerdo con otras NIIF:
  - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
  - (ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas (...) (Subrayado fuera de texto).”

Asimismo, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 037 de 2017, incorporó el Catálogo General de Cuentas que será 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 la CGN. Dentro de dicha estructura el Código Contable establecido es la subcuenta 328101-Ganancia o pérdida por conversión de estados financieros, de la cuenta 3281-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las transacciones son inicialmente reconocidas por E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A., en su moneda funcional, dólar, que corresponde a la moneda del entorno económico principal en el que opera la Empresa. Para efectos de presentar sus estados financieros en pesos colombianos, los activos y pasivos se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del respectivo estado de situación financiera, los ingresos y gastos pueden ser convertidos con la tasa de cambio de la fecha de la transacción o la tasa de cambio promedio del periodo, y las diferencias en cambio resultantes se reconocen en el Otro Resultado Integral (ORI); asimismo, éste efecto debe ser incluido en la subcuenta 328101-Ganancia o pérdida por conversión de estados financieros, de la cuenta 3281-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, para efectos de reportes de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.

El ajuste por conversión es una de las tantas partidas que forman parte del Otro Resultado Integral, el cual es presentado de forma separada del Estado de Resultados, ya que incluye partidas que se reclasificarán o no se reclasificarán a resultados en periodos posteriores, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

\*\*\*

#### **4.17 INGRESOS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES****CONCEPTO No. 20202000000991 DEL 21-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-venta de bienes Ingresos Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

Doctor  
 JORGE ALBERTO MORENO VILLAREAL  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044312 del 19 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT) y ENTerritorio relacionado con los convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, donde la obligación adquirida por ENTerritorio es de resultados, entregando plenamente ejecutado un proyecto, respondiendo sobre la ejecución por su cuenta y riesgo y donde los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.

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



## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones generales sobre los contratos o convenios de gestión integral de proyectos

La sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto con número de radicación 1881 y Número Único 11001-03-06-000-2008-00013-00 de 2008, manifestó lo siguiente:

“(…) El problema es entonces dilucidar si efectivamente la entrega de los dineros se hace a título de pago de un precio o de administración de recursos, y de aquí se debe dilucidar a quién acrecen los rendimientos financieros de tales dineros.

(…)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

Además de esta interpretación general que tiene en cuenta las atribuciones y los fines de las entidades públicas, pasa la Sala a aplicar las reglas de los artículos 1620 y 1622 del Código Civil a los contratos de gerencia integral de proyectos, con base en la información disponible, de suerte que si ambas partes los han ejecutado bajo el entendido de que Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él” y que “el pago que se realice a Fonade en su condición de contratista, corresponde a la

contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, mal puede un tercero interpretar las cláusulas de los convenios interadministrativos contradiciendo la forma práctica con la que han interpretado sus obligaciones y les han dado cumplimiento. Como se expuso antes, prima en este caso la intención de las partes demostrada por la forma como se han ejecutado tales contratos, de acuerdo con las normas del Código Civil.

Advierte la Sala que la aplicación que ha hecho de las disposiciones contenidas en el Código Civil obedece a que el contrato llamado de gerencia integral de proyectos, es un contrato atípico, pues si bien el artículo 32 de la ley 80 de 1993, enlista como uno de los objetos posibles del contrato de consultoría, el de la “gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos”, la prestación a cargo del consultor está constituida fundamentalmente por servicios inmateriales, mientras que, teniendo en cuenta la descripción que se ha hecho de él y los documentos revisados, en el contrato de gerencia integral de proyectos Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”. Entonces, su atipicidad impone que sea examinado a la luz de las reglas de interpretación señaladas.

Con base en las premisas anteriores, la Sala RESPONDE:

“¿Los rendimientos financieros generados por las inversiones que realice Fonade con recursos correspondientes al pago que efectúen sus contratantes en cumplimiento de convenios interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, son de su propiedad o de la entidad pública que lo contrató?”

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.”  
(Subrayados fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

EL Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, e el numeral 5 Principios de Contabilidad, dispone:

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

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

### **3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público**

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 049 de 2019, establece el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera, de dicho Marco, señala en el párrafo CC12, la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

El mismo documento, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)”

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

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

Ahora bien, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 incorporada a la regulación contable pública, aborda lo relacionado con los Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y al respecto señala:

“Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contra parte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente...

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una 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.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 y 37, una entidad satisfará en un momento determinado. Para determinar el

momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo-si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo-el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo-la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo-la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes...

(e) El cliente ha aceptado el activo-la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

(...)

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. (...)" (Subrayados fuera de texto)

La guía de aplicación de la NIIF 15 incorporada a la normatividad contable pública, establece 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 que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). ...

(...)

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si se obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado 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.

(...)

B35B 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.” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

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

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de



su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, con base en lo definido en la regulación contable pública y, adicionalmente, en los argumentos expuestos por el Consejo de Estado, en lo relacionado con los contratos o convenios de gestión integral de proyectos suscritos entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y ENTerritorio, este último asume bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto en el que se encuentran obligaciones de desempeño, razón por la cual los recursos recibidos en el marco de los pactado en dichos contratos o convenios, se reconocerán como ingresos operacionales.

En consecuencia, el tratamiento contable para los contratos o convenios de gerencia integral de proyectos que cumplan con las características mencionadas anteriormente será el establecido a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio**

#### **a. Entrega de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:**

Los pagos realizados por el Ministerio para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un activo según su naturaleza o un gasto.

Ahora bien, si los recursos girados para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

**b. Reconocimiento de los ingresos:**

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el Ministerio deberá reconocer el activo a medida que la entidad asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el activo correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el activo una vez lo entregue la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del activo, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del activo recibido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el Ministerio deberá reconocer los gastos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad contratada de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

**2. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para ENTerritorio**

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos al ENTerritorio para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el ENTerritorio deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo ENTerritorio para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

**a. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:**

Los recursos recibidos por ENTerritorio en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 -INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe ENTerritorio para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

ENTerritorio deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando ENTerritorio entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

-Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

-Cuenta 1906-AVANCES y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por ENTerritorio.

c. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, ENTerritorio deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

d. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

### **3. Vigencia de conceptos emitidos por la CGN**

Considerando lo expuesto anteriormente, los procedimientos contables indicados en los conceptos No. 2017200010235-1 del 14 de noviembre de 2017 y No.20182000002160-1 del 02 de abril de 2018 no serán aplicables a las entidades toda vez que se emitieron bajo los criterios definidos bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público antes de la entrada en vigencia de la NIIF 15 según lo establecido en la Resolución 037 de 2017 que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones.

Ahora bien, para el caso de los conceptos No.20182000003416-1 del 10 de julio de 2018 y No.20182000004421-1 del 12 de septiembre de 2018 continuarán siendo aplicables para las entidades toda vez que las conclusiones presentadas se sustentan en hechos y fundamentos que no han sido modificados.

\*\*\*

#### 4.19 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000991 del 21-01-2020

\*\*\*

**4.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO No. 2020200000011 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos asignados como recursos de funcionamiento provenientes del Sistema General de Regalías.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500028742, del 15 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

- “1. ¿Cómo debe reconocer inicialmente ENTerritorio los recursos que le fueron asignados sin situación de fondos como recursos de funcionamiento que provienen del SGR los cuales, debe exclusivamente emplear para el apoyo en la estructuración de proyectos de los Entes Territoriales?
2. Dentro del catálogo general de cuentas vigente V.2017.03 dispuesto para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, como es el caso de ENTerritorio, no se dispone de una cuenta de naturaleza activa relacionada con “transferencias de regalías por ejecutar” u otra cuenta relacionada que refleje el derecho del recurso para ejecución. ¿Es viable que la Contaduría incorpore una cuenta similar o relacionada para registrar los recursos por ejecutar del SGR?
3. ¿A ENTerritorio le aplicaría cumplir con los criterios del “Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías, que se rige por las disposiciones de la Ley 1530 de 2012” siendo un Órgano que no integra el presupuesto del Sistema General de Regalías ni hace parte del presupuesto general de la nación?

4. ¿Qué consideraciones deben tenerse en cuenta para la elaboración del informe de saldos de cuentas recíprocas, derivado de esta nueva operación?

5. ¿Existe un procedimiento actualizado o proyecto de procedimiento para el reconocimiento contable de estos registros, para las entidades como ENTerritorio que está clasificada dentro de las entidades que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público que aplican el marco normativo de las NIIF plenas?”

Con base en los antecedentes expuestos, la mesa de trabajo realizada el día 26 de diciembre de 2019, y la información suministrada por la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías a través del oficio de entrada 2019550004210-2 del 04 de diciembre de 2019, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, estableció lo siguiente:

“(…)

ARTÍCULO 3o. ÓRGANOS. Son órganos del Sistema General de Regalías la Comisión Rectora, el Departamento Nacional de Planeación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Minas y Energía, así como sus entidades adscritas y vinculadas que cumplan funciones en el ciclo de las regalías, el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y los órganos colegiados de administración y decisión, todos los cuales ejercerán sus atribuciones y competencias conforme a lo dispuesto por la presente ley.

(…)

ARTÍCULO 11. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. En cumplimiento de lo dispuesto por el inciso tercero del párrafo tercero del artículo 361 de la Constitución Política, asígnese hasta el 2% anual de los recursos del Sistema General de Regalías para su funcionamiento. Con cargo a estos recursos se podrá fortalecer las Secretarías Técnicas de los Órganos Colegiados de Administración y Decisión. La administración de este porcentaje estará a cargo de la Comisión Rectora.

PARÁGRAFO. Con cargo a estos recursos el Departamento Nacional de Planeación fortalecerá las Secretarías de Planeación de los Municipios más pobres del país, con el

objeto de mejorar su desempeño y respuesta a las necesidades de los mismos ...”.  
(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 (que se mantuvo vigente con el artículo 336 de la ley 1955 de 2019 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022), señala que: “Los recursos provenientes del Sistema General de Regalías, a petición de los entes territoriales podrán destinarse a reconocer los costos derivados de la estructuración técnica, legal y financiera de proyectos por parte de entidades financieras del orden nacional con participación estatal”.

Los artículos 16 y 44 de la Ley 1942 de 2018 por la cual se decreta el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2020, establecieron:

“Artículo 16. Distribución de las apropiaciones. Las apropiaciones destinadas para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, serán distribuidas mediante resolución proferida por el Ministro de Minas y Energía. Las apropiaciones destinadas para el funcionamiento del Sistema General de Regalías serán distribuidas mediante resolución proferida por la Comisión Rectora del Sistema.

Parágrafo. Con fundamento en las respectivas resoluciones de que trata este artículo el Departamento Nacional de Planeación adelantará la instrucción de abono a cuenta de estos recursos.

(...)

Artículo 44. Recursos de funcionamiento del Sistema General de Regalías (SGR). La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías (SGR) con cargo a los recursos de que trata el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012, asignará recursos para: ...iii) Fortalecer la capacidad de las Secretarías de Planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional en la estructuración y formulación de proyectos de inversión en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 como capital semilla para las mismas...”.

El Numeral 7 del Artículo 6.1.1.2. del Acuerdo 45 de 2017 por medio del cual se expide el Acuerdo Único del Sistema General de Regalías (SGR), señala que una de las funciones de la Comisión Rectora, en desarrollo de lo previsto en la Ley 1530 de 2012, es “Administrar los recursos a que se refiere el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012, establecer lineamientos para su adecuada utilización, definir su distribución y aprobar y autorizar las operaciones



presupuestales requeridas para su ejecución, conforme a lo establecido en la ley” (Subrayado fuera del texto).

El artículo 44 de la Ley 1942 de 2018 le permite a la Comisión Rectora del SGR distribuir recursos de funcionamiento del SGR con el objeto de fortalecer la capacidad de las secretarías de planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional, en la estructuración y formulación de proyectos de inversión.

Por lo anterior, se expide la Resolución 1560 de 2019 con la cual se distribuye y asigna parcialmente la apropiación destinada al funcionamiento del Sistema General de Regalías para el bienio 2019-2020, y en su artículo 3 establece: “Asignación para las entidades públicas del orden nacional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 1942 de 2018. De los recursos distribuidos en el artículo 1 de la presente resolución, asígnese a la Empresa Nacional Promotora de Desarrollo Territorial (ENTerritorio) la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS MCTE (\$10.000.000.000), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de Ley 1942 de 2018...”.

De otra parte, el artículo 30 del Decreto 1077 de 2012 señala: “Liquidación del Presupuesto Bienal del Sistema General de Regalías. Al cierre de cada bienalidad, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público adelantará la liquidación del presupuesto que se cierra, identificando los saldos que se incorporarán en el siguiente presupuesto como disponibilidad inicial en el presupuesto de ingresos. Así mismo, los compromisos que con cargo a estos deberán cubrirse al constituirse como cuentas por pagar y los saldos no utilizados de apropiación siempre y cuando los recursos que las financian se hubiesen recaudado durante la vigencia”. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la normativa contable, 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 Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, establece lo siguiente:

“Alcance

1 Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.

(...)

## Definiciones

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

*Gobierno* se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

(...)

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. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

(...)

*Subvenciones relacionadas con los ingresos* son las subvenciones del gobierno distintas de aquéllas que se relacionan con activos.

(...)

4 Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

5 Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones. En primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia. En segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la cual la entidad se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo sobre el que se informa. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros periodos anteriores, e incluso con los de otras entidades.

(...)

## Subvenciones del gobierno

7 Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:

- (a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
- (b) se recibirán las subvenciones.

8 Una subvención del gobierno no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

9 La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

(...)

12 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.

13 Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos.

(...)

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. 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 I 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.

17 En la mayoría de los casos, los periodos a lo largo de los cuales una entidad reconoce los costos o gastos relacionados con la subvención del gobierno se pueden establecer con facilidad. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se contabilizarán en el resultado del mismo periodo que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos que

se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos ...”. (Subrayado fuera del 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)”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el artículo 3 de la Resolución 1560 de 2019, la Comisión rectora asignó a la Empresa Nacional Promotora de Desarrollo Territorial (ENTerritorio) la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS MCTE (\$10.000.000.000), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de Ley 1942 de 2018. Dicho artículo estipula que la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías (SGR) con cargo a los recursos de que trata el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012 (Funcionamiento del Sistema General de Regalías), asignará recursos para fortalecer la capacidad de las Secretarías de Planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional en la estructuración y formulación de proyectos de inversión en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 como capital semilla para las mismas.

Adicionalmente, el artículo 30 del Decreto 1077 de 2012, dispone que los recursos asignados, de no ser ejecutados en el bienio, se incorporarán en el siguiente presupuesto como disponibilidad inicial.

Por lo anterior, el procedimiento contable que aplicarán las entidades será el que se

describe a continuación:

El Sistema General de Regalías reconocerá un gasto por la subvención asignada a ENTerritorio, para lo cual debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, mientras se crean subcuentas específicas para el registro de este hecho económico.

Por su parte, ENTerritorio reconocerá los recursos recibidos de acuerdo con lo establecido en la NIC 20, es decir, las subvenciones del gobierno se reconocerán inicialmente como pasivo y posteriormente como ingreso 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.

Para efectos de reporte a la CGN, ENTerritorio utilizará la subcuenta 132495-Otras subvenciones de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Lo anterior, mientras se crean subcuentas específicas para el reporte de este hecho económico.

Es importante precisar que la reciprocidad en los registros de la subvención aplicará en lo relacionado con las cuentas de subvenciones por pagar del Sistema General de Regalías y las subvenciones por cobrar reportada por ENTerritorio. No obstante, debido a las diferencias existentes entre los marcos normativos aplicados por ENTerritorio y el Sistema General de Regalías, que implican cambios en resultados en períodos contables diferentes, no es imperativo el reporte a nivel de las cuentas de resultado por ninguna de las dos partes intervinientes en la asignación de los recursos.

Adicionalmente, en lo relacionado con la aplicación de los criterios del “Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías” se requerirá adelantar gestiones de coordinación y análisis con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041071 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Defensa para el Fondo de Solidaridad administrado por la Caja Promotora de Vivienda y de Policía.

Bogotá D.C.

Doctor

GENERAL (R) LUIS FELIPE PAREDES CADENA

Gerente General

Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500031152 del 08 de julio de 2020, en la cual solicita alcance al concepto 20192000002911 del 06 de febrero del 2019, con base en lo establecido en la Ley 973 de 2005 que modificó el Decreto-ley 353 de 1994, así como lo definido en el párrafo 3 de la NIC 20 relacionado con las subvenciones, de tal forma que:

“De acuerdo con lo anterior, Caja Honor considera que dichos aportes no cumplen con la definición de subvenciones del gobierno, por lo siguiente:

1. Los aportes que realiza el Ministerio de Defensa Nacional en el marco del Parágrafo 2, del Artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9° de la Ley 973 de 2005, y 1° de la Ley 1305 de 2009, no constituyen una ayuda para Caja Honor, sino para los afiliados a la misma, que no son otros distintos de los miembros de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional.

2. El Parágrafo 3 del artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9° de la Ley 973 de 2005, y 1° de la Ley 1305 de 2009, establece que, en caso de requerirse, dichos recursos (los del fondo de solidaridad), son adicionados al valor que registre la cuenta individual del causante, y al subsidio de vivienda que le correspondería, se tiene que los mismos no se distinguen de las operaciones normales de Caja Honor, encaminadas a 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, de acuerdo con el Artículo 1° del Decreto Ley 353 de 1994(...).”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo primero del Decreto 353 de 1994, modificado por el artículo de la Ley 973 de 2005, establece que “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.”(Subrayado fuera del texto).

De igual forma, los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 14 del citado Decreto, determinó, en relación a los afiliados forzosos, lo siguiente:

“PARÁGRAFO 1o. En caso de fallecimiento del personal contemplado en este artículo, también son afiliados forzosos a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, el primer beneficiario del causante reconocido como tal, siempre que quede con el disfrute de sustitución de asignación de retiro o pensión.

En caso de ser varios los beneficiarios, el aporte quedará proporcionalmente en cabeza de cada uno de ellos, de acuerdo con el reconocimiento que como beneficiarios efectúe el Ministro de Defensa Nacional o la Policía nacional. La solución de vivienda será compartida por partes iguales, salvo disposición legal o de autoridad competente en contrario.

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 a 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.
2. 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. (...) (Subrayados fuera del texto).

Con respecto a la normativa contable, el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2270 del 13 de diciembre de 2019), incorporado al RCP por la Resolución 056 de 2020, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, establece lo siguiente:

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



(...)

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. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

(...)

12 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.

(...)

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. 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 I 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 (...)" (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto N° 20192000002911 del 06 de febrero del 2019 como respuesta a la consulta realizada por el Ministerio de Defensa sobre los aportes realizados al Fondo de Solidaridad administrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar y de la Policía, en el cual se concluyó:

“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” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

El artículo primero del Decreto 353 de 1994 establece que el objeto de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, es 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.

En ese sentido, el artículo 14 ejusdem, establece como obligación de la Caja de Honor el otorgamiento de una única solución de vivienda a los beneficiarios de un afiliado fallecido, para lo cual se constituyó el Fondo de Solidaridad con el objeto de atender tales obligaciones, de tal forma que el párrafo 3° del artículo señalado establece que 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 la ley.

Si bien el referido Fondo de Solidaridad se nutre de recursos provenientes de diversas fuentes, entre ellos, los recursos aportados por el Ministerio de Defensa, dichos aportes tienen como propósito la atención de las obligaciones atribuidas por la Ley a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de la Policía.

En virtud de lo anterior, se reitera el procedimiento contable establecido en el concepto N° 20192000002911 del 06 de febrero del 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100068211 DEL 22-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de aportes realizados por entidades en terceros en virtud de los contratos de Gestión Integral de Proyectos.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044062, el día 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicitó reconsideración de los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019 sobre el reconocimiento de aportes recibidos por los clientes para la ejecución de proyectos de la línea de Gerencia integral de Proyectos.

La anterior solicitud se realiza por la entidad con base en los argumentos que se resumen a continuación:

En consideración de ENTerritorio, la CGN ha enfocado las respuestas emitidas con base en referencias aisladas de ingresos sobre algunos párrafos de la NIIF 15, sin considerar que dicho estándar respecto del anterior (NIC 18 aplicable hasta 2017) no cambió la definición de ingresos, de tal forma que las partidas que se consideraban ingresos a la luz de la NIC 18 siguen siendo ingresos a la luz de la NIIF 15.

Con base en la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera, ENTerritorio manifiesta que en ningún caso los aportes recibidos por los clientes para la ejecución de un proyecto derivado de la línea de gerencia de proyectos, dará como resultado un incremento en el patrimonio de la entidad, por varias razones, entre las cuales se resalta:

i) Contractualmente se establece en el convenio la destinación específica del recurso pagado, por lo tanto, en ninguna circunstancia la entidad puede disponer de estos recursos para algo diferente a la ejecución del convenio,

ii) El costo que asume el cliente, referente a los servicios prestados por la Entidad está pactado en las condiciones del contrato, en consecuencia, dicho costo representa la contraprestación de ENTerritorio que en ningún caso puede ser mayor a lo acordado, esta contraprestación es fija y se refiere a la cuota de gerencia que corresponde al ingreso de ENTerritorio,

iii) Si ENTerritorio optimiza los costos de ejecución no incrementa su utilidad en el negocio, dado que traslada ese beneficio al cliente, y

iv) En el evento que al finalizar el proyecto existan saldos no ejecutados, ENTerritorio está obligado a devolverlos al cliente en virtud de lo acordado contractualmente.

Dado lo anterior, ENTerritorio considera que las obligaciones derivadas de los acuerdos contractuales conllevan a que la empresa deba hacer un reconocimiento en el pasivo.

Por otra parte, desde la perspectiva del rol que juega ENTerritorio en los contratos de gerencia de proyectos, considera que su papel no es el de un principal, en los términos establecidos en la NIIF 15 dado que, tal y como se establece en el párrafo FC385S, el control es el factor determinante al evaluar si una entidad es un principal o un agente. Así mismo, el párrafo 33 de la NIIF 15 señala que “El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otra entidad dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios (...)”

ENTerritorio manifiesta que si el control se analiza en el contexto de un contrato interadministrativo de gerencia de proyectos en el que se contrata a la empresa para la construcción de un activo, la conclusión es que los activos construidos con los aportes recibidos del cliente no pueden ser usados para prestar bienes y servicios, ni para mejorar el valor de otros activos, ni para liquidar pasivos o reducir gastos, ni para venderlos o intercambiarlos, ni pignorarlos en garantía y mucho menos para conservarlo, de tal forma que ENTerritorio no tiene el control contable del activo, lo cual es una condición necesaria para su reconocimiento como tal en los estados financieros.

Por otra parte, la empresa considera que, en lo relacionado con los inventarios, puesto que la NIC 2 se refiere a los inventarios como activos destinados para la venta o en forma de materiales y suministros para el consumo, determinar si el contrato de gerencia de proyectos celebrado con la finalidad de construir un bien incorpora una venta, es fundamental para su clasificación como inventarios.

Con base en el artículo 1849 del Código Civil, ENTerritorio señala que la compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Por otra parte, el artículo 905 del Código de Comercio define la compraventa como un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio.

Según la empresa, en los convenios de la línea de gerencia de proyectos el aporte es el insumo con el cual ENTerritorio ejecuta el proyecto que le fue encomendado, en otras palabras, sin aporte no hay proyecto ni ejecución y, por ende, el aporte no constituye una cuenta por cobrar enmarcada como activo financiero sometido a riesgo crediticio. Distinto ocurre con la cuota de gerencia que representa la contraprestación cobrada por el servicio prestado la cual se si está sujeta a riesgo de crédito y se reconoce como ingreso y cuenta por cobrar en cumplimiento con las obligaciones de desempeño del contrato.

Frente a los rendimientos financieros, la empresa señala que la titularidad de estos no son una condición para considerar y concluir si se actúa como agente o principal, por cuanto dichos rendimientos corresponden a ENTerritorio por el pago que recibe de conformidad con lo acordado en el contrato dada la posición que se asume, de ejecutar el proyecto por cuenta y riesgo.

Adicionalmente, basados en los conceptos emitidos por la CGN con anterioridad a la entrada en vigor de la NIIF 15, en los que se establecía que tales aportes se debían reconocer como recursos recibidos en administración, la empresa solicita mantener la posición de dichos conceptos por cuanto la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC18.

Teniendo en cuenta las fechas en que los conceptos fueron emitidos, ¿Por qué cambia en menos de tres meses la posición de la contaduría respecto del manejo contable del mismo negocio jurídico, si la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC 18?

Adicionalmente, ¿ENTerritorio ha venido reconociendo los aportes de la línea gerencia de proyectos de manera errónea desde el inicio de este negocio jurídico? Antes como ahora, la Contaduría ha sido la entidad reguladora y siempre la empresa ha acogido su doctrina contable, entonces ¿Cuál es el procedimiento para el cambio de doctrina? ¿Qué pasa con la contabilidad que está en ejecución?

Por lo expuesto anteriormente, la solicitud de la empresa es la siguiente:

“1. Nuevamente se solicita que se reconsidere la posición frente al reconocimiento de ingresos a la interpretación de la aplicación de la NIIF 15 en los contratos de Gerencia de Proyectos.

2. Solicitamos se realice una mesa de trabajo a la cual seamos convocados a fin de absolver las inquietudes, y exponer nuestra posición, por cuanto conocemos las dificultades que se presentan dada la especificidad de este tipo del Contrato de Gerencia de Proyectos.

3. En caso de ratificar la posición de la CGN y considerando que para ENTerritorio el cumplimiento de esta directriz modificaría toda la estructura operacional, financiera y tecnológica de la entidad, se permita adoptar la medida para los nuevos contratos que se suscriban o se conceda un periodo de transición razonable que permita dar la aplicación indicada.

4. En caso de ratificar la posición, es importante conocer ¿bajo qué sustento normativo (NIC2) ENTerritorio puede aplicar el concepto 20182300044211 emitido por la CGN al Departamento de la Prosperidad Social respecto del reconocimiento de inventarios?”

Con base en lo anterior, la mesa de trabajo realizada con la empresa el día 10 de febrero de 2020, así como los análisis realizados en la reunión del Comité Técnico de Doctrina Contable de la CGN en las sesiones del 19 de noviembre y del 15 de diciembre del 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, (hoy ENTerritorio) suscribió el Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 con el Departamento Nacional de Planeación.

En la cláusula segunda de dicho contrato, se establecen como obligaciones de FONADE (hoy ENTerritorio), entre otras, las siguientes:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente contrato FONADE, se obliga a:

1. Ejecutar la Gerencia del Contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad.

(...)

4. Garantizar que las actividades desarrolladas en el marco del presente contrato cumplan con las condiciones de calidad técnica, económica razonable y de seguridad jurídica.

(...)

10. Gestionar el apoyo operativo, administrativo y logístico para la contratación de los operadores que se requieran para el desarrollo del objeto del presente contrato, y ejercer la supervisión de los mismos.

(...)

14. Adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, de conformidad con los procedimientos de selección contractual

(...)

18. Aprobar las pólizas pactadas en los contratos derivados.

19. Exigir y aprobar las modificaciones de las garantías únicas en los eventos en que se efectúen adiciones, prorrogas, suspensiones, etc. a los contratos respectivos.

(...)

25. Designar el supervisor del presente contrato,

(...)

28. Adelantar las gestiones pertinentes y entregar al DNP los productos incluidos en la sección 5.2 de la propuesta y en los términos definidos en la misma.

29. Realizar seguimiento y control a los productos de los contratistas, a través de visitas y otros mecanismos definidos en su manual de contratación y en el manual-operativo que se defina para el presente contrato.

30. Presentar al DNP informes de gestión por mes vencido sobre el avance de ejecución del contrato. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, y ejecución presupuestal el cual será elaborado de acuerdo con el modelo de informe diseñado por FONADE para tal fin, y serán entregados dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días calendario a partir del vencimiento del contrato.

(...)



34. Suscribir las actas de recibo de productos objeto del contrato dentro de los cinco (5) días siguientes a la entrega, por parte del contratista.

(...)

35. Adelantar todos los trámites necesarios para entregar los productos del contrato al DNP.

(...)

46. FONADE constituirá la provisión contingente que corresponda, en virtud de la ejecución del convenio, de acuerdo con el modelo de factor de riesgo inherente al mismo” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula sexta de dicho contrato establece el valor del contrato y define:

“SEXTA.- VALOR TOTAL DEL CONTRATO: El valor del presente Contrato es hasta por la suma de SETENTA Y TRES MIL QUINIENTOS DIECIOCHO MILLONES DE PESOS MICTE (\$73.518.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos e impuestos de ley a que haya lugar, los cuales se encuentran amparados con los certificados de disponibilidad presupuestal Nos. 18215 del 07 de septiembre de 2015 y 18715, 18815,18915 del 09 de Septiembre de 2015 expedidos por el Coordinador del Grupo de Presupuesto del DNP y el certificado de disponibilidad No. 3490 del 22 de Septiembre de 2015 expedido por el responsable del Control de Presupuesto de FONADE” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 037 de 2017, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

En ese sentido, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, hace referencia a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Dicha Norma señala:

“Alcance

(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen al mismo patrón de transferencia al cliente (véase párrafo 23)

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una 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.

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos Impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

a) Contraprestación variable (Véanse los párrafos 50 a 55 y 59)

(...)

e) contraprestación por pagos a realiza al cliente (véanse los párrafos 70 a 72)

#### Contraprestación variable

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

(...)

#### Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el pasivo del contrato se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

#### Costos del contrato

(...)

#### Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos (...)” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en el Apéndice B de la NIIF 15 del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, se establecen los criterios a seguir para efectos de determinar las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, sobre lo cual se establece:

“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 principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente).

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente."

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

- a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente
- b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.
- c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [Véase párrafo 29 (a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (Que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) 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 del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) 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 que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. 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 controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [ y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

b) La entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (Por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes” (Subrayados fuera del texto).

En relación al tema, la CGN emitió los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019; en este último se concluye:

“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 contra prestación, 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” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la NIIF 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente.

En ese sentido, la Norma define que un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación, de tal forma que una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso.

En relación con lo anterior, la cláusula segunda del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 suscrito entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (hoy ENTerritorio) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece que la empresa asume exclusivamente los riesgos y responsabilidades de la

gerencia del contrato, de tal forma que el DNP actúa como cliente, dejando así el contrato dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada a la regulación contable pública.

Aunado a lo anterior, el contrato evidencia dentro de sus cláusulas elementos que permiten identificar aspectos definidos dentro de la NIIF 15 incorporada al RCP, como la existencia de obligaciones de desempeño, la determinación de un precio de transacción, los costos del contrato, y la participación de terceros para el cumplimiento de los objetivos del contrato.

Es así como en lo relacionado con las obligaciones de desempeño definidas en el párrafo 22 de la Norma, entendidas como los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente, se puede ver que en el contrato se establecen los productos, los plazos y los términos que ENTerritorio debe observar para cumplir con sus obligaciones contractuales.

En cuanto a la determinación del precio de la transacción, la NIIF 15 incorporada al RCP establece que es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente y establece que dicha contraprestación puede estar compuesta por importes fijos, importes variables o ambos. Frente a los importes variables, la Norma señala que estas variaciones pueden darse debido a múltiples razones, entre ellas, los reembolsos, y también que estos importes pueden estar sujetos a que ocurra o no un suceso futuro.

En línea con lo anterior, la Norma señala que en el caso de que la entidad espere reembolsar toda o una parte de la contraprestación recibida, en ese caso será reconocida como un pasivo y se medirá al importe de la contraprestación a la cual la empresa no espera tener derecho.

Así las cosas, los reembolsos pactados en el contrato de gestión de proyectos, no son un elemento que permita descartar el reconocimiento de ingresos desde la perspectiva de la NIIF 15 incorporada al RCP, no obstante, dichos reembolsos sí deberán ser objeto del reconocimiento de un pasivo, en el momento que la entidad tenga identificado el valor que espera reembolsar.

Para el caso de los costos del contrato, la NIIF 15 incorporada al RCP señala que si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos: i) se relacionen directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica; ii) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o



para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y iii) se espera recuperar los costos.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el valor del contrato se asocia directamente al cumplimiento de los objetivos establecidos y, por ende, al cumplimiento de las obligaciones de desempeño en las que se construye un bien o se presta un servicio, la empresa reconocerá como activo todos aquellos elementos que no estén dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios, o de alguna otra norma, de conformidad con lo establecido en el párrafo 95 de la NIIF 15 incorporada al RCP.

Ahora bien, el párrafo B34 del Apéndice B de la NIIF 15 establece que 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 principal, o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero, es decir, la entidad actúa como un agente.

Para ello, en el párrafo B35A señala que cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de los elementos allí señalados, dentro de los cuales se destaca "(...) b) el derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad, (...) c) el bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente (...)".

Con base en lo acordado en la cláusula segunda del contrato, se puede observar que dentro de las obligaciones de ENTerritorio, se pacta que sea esta empresa la encargada de adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, y así mismo es ENTerritorio la encargada de coordinar, controlar, gestionar y hacer seguimiento a los bienes y servicios proporcionados por los contratistas, dando así la capacidad de dirigirlos con el propósito de entregar el bien o servicio final acordado en el contrato, tomando así el rol de principal.

En línea con lo anterior, el párrafo B37 del Apéndice B de la NIIF 15 incorporada al RCP señala que uno de los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente y es por ello un principal incluyen, pero no se limitan, al hecho de que la entidad sea la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado lo cual incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del

compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

Teniendo en cuenta que ENTerritorio ejecuta el contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad, y las obligaciones pactadas en la cláusula segunda del contrato, ENTerritorio es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluyendo la aceptación de bienes o servicios proporcionados por los terceros contratados para el alcance del objeto del contrato, ratificando así su rol de principal.

En virtud de lo expuesto a lo largo de las conclusiones, y tomando en cuenta que no hay elementos adicionales a los presentados inicialmente, la CGN reitera y ratifica lo establecido en los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019.

Es importante señalar, que corresponderá a la entidad realizar los análisis necesarios a todos los demás tipos de contratos suscritos bajo la figura de gestión integral de proyectos, con el propósito de que se de la correcta aplicación de los establecido en la Regulación Contable Pública.

\*\*\*

**4.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.22 OTROS INGRESOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO No. 20202000020421 DEL 18-05-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Gastos por Transferencias y Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados en convenio firmado con el Ministerio de Defensa Nacional, en aclaración con el Concepto CGN N° 20182300028611.

Doctora

ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA

Líder de Aseguramiento Contable-Gerencia Corporativa de Control y Reportes

Ecopetrol S.A.

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017032, el día 08 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“En atención al plan de mejora definido ante la Contraloría General de la Nación, orientado a eliminar las partidas recíprocas reportadas al CHIP por Ecopetrol y demás Entes Públicos, oficializamos consulta relacionada con la cuenta que debe utilizar Ecopetrol para el reporte al CHIP -en su calidad de entidad cotizante en el mercado de valores-, en el gasto, al suscribir convenios de colaboración con Entidades, tales como el Ministerio de Defensa Nacional y la Policía Nacional.

La consulta surge debido a que Ecopetrol reporta la operación en la regla de eliminación No.54-Servicios de seguridad y escolta, en la cuenta 5.1.11.13

54	Servicios de seguridad y escolta						
54	Servicios de seguridad y escolta	Cuentas			Cuentas		
54	Servicios de seguridad y escolta	Novedad	Código	Descripción	Novedad	Código	Descripción

54	Servicios de seguridad y escolta		439029	Servicios de seguridad y escolta		511113	Vigilancia y seguridad
54	Servicios de seguridad y escolta		480848	Servicios de seguridad y escolta		521111	Vigilancia y seguridad

Sin embargo, el Ministerio de Defensa Nacional reporta la contraparte en la regla de eliminación No.44-Subvenciones y otras transferencias, en la cuenta 4.4.28.03.

Al respecto, Ecopetrol solicitó al Ministerio efectuar el reporte en la cuenta 4.8.08.48 SERVICIOS DE SEGURIDAD Y ESCOLTA, a lo que el Ministerio respondió que en atención al Concepto CGN No 20182300028611 de julio de 2018, continuarían reportando en cuenta indicada en tal concepto, es decir, en la cuenta 4.4.28.03 (Ver correo anexo).

En este sentido, Ecopetrol solicita a la CGN aclaración o Concepto respecto a la cuenta en la que debe reconocer estos aportes.

Aclaremos que para Ecopetrol estos convenios no se catalogan dentro de la definición de Subvenciones del Gobierno que señala la NIC-20, la cual se enfoca en indicar el tratamiento contable para el receptor de los recursos-, por cuanto el citado estándar menciona lo siguiente en el párrafo 3. Definiciones:

“Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

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. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Según estas definiciones y dada la naturaleza de Ecopetrol como Empresa de Economía Mixta, y no como entidad del Gobierno, la compañía ha optado por registrar estos aportes derivados de Convenios de Colaboración, como un servicio de vigilancia y seguridad.

De otra parte, resaltamos que la Policía Nacional, para la misma operación, reporta la contraparte en la cuenta 4.8.08.48 que se ubica en la misma regla de eliminación en la que reporta Ecopetrol: Regla No.54-Servicios de seguridad y escolta.

De conformidad con lo anterior, indicamos que Ecopetrol de acuerdo con los soportes contables y documentación relacionada con el registro de estos convenios, ha optado por reconocerlos como un gasto de vigilancia, y no como una subvención.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Cuerpo Principal Estándar de todos los Convenios de Colaboración suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional-Fuerzas Militares de Colombia-(Unidad Ejecutora) o Policía Nacional y Empresas, indica:

A) NATURALEZA DEL RIESGO: Que grupos armados al margen de la ley atacan periódicamente contra la infraestructura del sector de hidrocarburos, energético, minero, vial de comunicaciones y de erradicación de cultivos ilícitos, afectando la integridad de la infraestructura y los bienes pertenecientes a LA EMPRESA. (...)

D) ACTIVIDAD EMPRESARIAL: Que en ejercicio de su objeto empresarial se encuentra desarrollando actividades descritas en el anexo como consecuencia del contrato celebrado con el Estado, al que se hace referencia en el documento separado (denominado “Preámbulo”).

E) FUNCIÓN DE LAS FUERZAS MILITARES Y / O POLICÍA: Que de conformidad con lo establecido en los Artículos 217 y 218 de la Constitución Política, les corresponde a las Fuerzas Militares de Colombia como finalidad primordial la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional. (...)

K) COLABORACIÓN ENTRE LAS PARTES: Que LA EMPRESA ha convenido con EL MINISTERIO la cooperación para la mejor protección de los derechos de los ciudadanos, así como de su infraestructura en el área determinada en el Anexo No.1, mediante apoyos necesarios para fortalecer la capacidad operativa del personal de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(FUERZA) o POLICÍA NACIONAL. (...)

Previas las anteriores consideraciones, Las Partes acuerdan:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.-EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL, a través de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, prestará una especial atención, según su criterio, a las labores destinadas a mantener las condiciones de protección y seguridad de la comunidad y las personas en las áreas en las que LA EMPRESA desarrolla sus actividades que se describen en el anexo 1 y todas aquellas que se

relacionen directamente (cuando aplique) a la infraestructura e instalaciones fijas y móviles de LA EMPRESA.

CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR.-Por tratarse de la unión de esfuerzos para el logro de un interés común, como es el apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad sin erogaciones presupuestales entre LAS PARTES, el presente convenio no tiene valor económico. Sin embargo la cuantía de los recursos en especie que como apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad ya mencionadas suministrará LA EMPRESA al MINISTERIO-FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, se estima en la suma establecida en el Anexo 1 que hace parte de este convenio, recursos que se distribuirán conforme lo establece el Anexo No. 1 de este Convenio, según el cronograma acordado por las partes. Estos recursos no podrán ser empleados para la adquisición de materiales o equipos de naturaleza letal.

PARÁGRAFO. De acuerdo con lo señalado en el numeral IV de la Directiva Permanente 055 CGFM-JEMC-SEMCA-JELOC-JLDILOG-SECON-23.1 DEL 2013, expedida por el Comando General de las Fuerzas Militares, los bienes recibidos por Convenios que por normas presupuestales y fiscales deban ser dados de alta, deberán incluirse en los inventarios de la Unidad respectiva. (...)

CLÁUSULA TERCERA: ENTREGA DE LOS APOYOS.-, Para la entrega de los apoyos en dinero y/o en especie la Empresa los suministrará de acuerdo a como se establezca en el Anexo No. 1. Adicionalmente, para la entrega de los apoyos en especie, se requiere la presentación del Plan de Inversión, elaborado por las unidades beneficiarias, aprobado por el Comité de Coordinación y con aval del Segundo Comandante o quien haga sus veces. Las partes delegan en el Comité esta función y facultad. No obstante, para la entrega de los apoyos en especie, se elaborarán las actas de entrega y recibo correspondientes. El Coordinador de Seguridad de LA EMPRESA elaborará dichas actas, las cuales serán suscritas también por los Comandantes de las Unidades Militares comprometidas, o sus designados entregados en especie directamente o a través de un tercero (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: En el evento que se generen saldos por menor valor ejecutado, estos se redistribuirán, siempre y cuando sea reinvertido en el mismo rubro que lo genero, dentro del marco general del objeto del convenio y en las unidades contenidas en su texto.

PARÁGRAFO TERCERO: USO DE LOS APOYOS: El Ministerio se compromete a usar los equipos, servicios y materiales disponibles, recibidos y/o adquiridos con los apoyos proporcionados para cumplir el objeto del presente convenio y a usar la fuerza conforme a la ley lo estipula, con el propósito de procurar la seguridad de las comunidades circundantes, y de los funcionarios, bienes e instalaciones de La Empresa, así como la integridad y diversidad del medio ambiente y del orden constitucional. (...)

CLÁUSULA QUINTA: COMPROMISOS: Las partes se comprometen a lo siguiente: 1) Colaborar recíprocamente en los asuntos que sean de interés común, sin perjuicio de las funciones propias de la entidad y de la empresa con el fin de dar cumplimiento al objeto del presente convenio. 2) Los apoyos entregados al EL MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL (UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL por parte de la empresa se destinarán a las Unidades Militares comprometidas en la ejecución del presente convenio según lo indicado en el Anexo 1. 3). Asistir a las reuniones que realice el Comité de Coordinación para el desarrollo del presente convenio. 4) Las partes deben realizar a través de la supervisión el seguimiento a la ejecución del convenio. 5) Las partes deberán suscribir la minuta correspondiente, en el evento de modificación o prórroga del convenio suscrito. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA: PRESUPUESTO.-LA EMPRESA declara que cubrirá el valor de los compromisos que asume en virtud de este Convenio de acuerdo a la certificación expedida por la empresa. Este Convenio no genera erogación presupuestal para EL MINISTERIO-UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA: LIQUIDACIÓN. (...)

PARÁGRAFO: Si a la terminación de la vigencia del Convenio, existieran recursos aportados por LA EMPRESA no ejecutados, se reintegrarán a la misma.

CLÁUSULA DÉCIMA NOVENA: INFORMES PERIÓDICOS.-En periodos trimestrales, contados a partir de la fecha de la vigencia de este documento, la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL que recibe los apoyos presentaran al MINISTERIO por intermedio de la Dirección de Convenios de la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL un informe sobre el desarrollo y estado del Convenio, discriminando los valores y/o bienes aportados, fechas de entrega, giros y/o consignaciones, estado de bienes y demás información relevante para el seguimiento del Convenio.”

La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, por medio de la cual se ha incorporado al Régimen de Contabilidad Pública el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en el Marco Conceptual para la Información Financiera:

“Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma



legal no representarla de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62). (...)

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el Marco Conceptual son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1. (...)

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. (...)

4.8 Algunos bienes o servicios—por ejemplo, servicios de empleados—se reciben y consumen de forma inmediata. El derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios. (...)

4.18 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por ello, cuando una entidad incurre en un desembolso, esto puede proporcionar evidencia de que ha buscado los beneficios económicos futuros, pero no proporciona una prueba concluyente de que haya obtenido un activo. De forma análoga, la ausencia de un desembolso relacionado no excluye que una partida cumpla la definición de activo. Los activos pueden incluir, por ejemplo, derechos que un gobierno ha concedido a la entidad sin costo o que han sido donados a la entidad por un tercero. (...)

Definición de pasivo

4.26 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.

4.31 Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una "obligación implícita". (...)

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones. (...)

Definiciones de ingreso y gastos (...)

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio." (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

"Norma Internacional de Contabilidad 22

Contabilización de las Subvenciones del gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales

Alcance

1 Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales. (...)

## Definiciones

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

Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la Imposición de restricciones comerciales a los competidores.

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. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto con radicado CGN número 20182300028611 del 10 de julio de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, señala en sus conclusiones:

“De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, el Ministerio realizará la contabilización de los recursos recibidos en virtud de los convenios de colaboración, de acuerdo a la connotación que se derive de los propósitos del convenio, es decir, si constituyen un apoyo para cumplimiento de actividades misionales del Ministerio o si se configura una venta por prestación de servicios en seguridad a la Empresa, razón por la cual el Ministerio deberá identificar a cuál de las siguientes alternativas corresponde cada caso, para aplicar el procedimiento contable respectivo:

### 1) Apoyo para cumplimiento de actividades misionales

Los recursos recibidos por parte de terceros con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales correspondientes al Ministerio se registrarán debitando, en el caso de dinero, la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, en caso que el recurso sea en bienes.

El registro de la contrapartida dependerá del tipo de Empresa que entrega los recursos, en el caso de Entidades públicas se acreditará la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y cuando provienen de Empresas del sector privado, el registro se hará en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El registro del uso de los recursos, ya que son recibidos para el cumplimiento de actividades misionales, se hará acorde al registro definido por el Ministerio para el reconocimiento de los gastos de la operación normal del periodo.

En el caso de los servicios recibidos como parte de los convenios de colaboración, cuya medición sea fiable, serán reconocidos por el Ministerio en el momento en que sean prestados por el tercero y utilizados por la Entidad en consonancia con la actividad misional desarrollada, para lo cual registrará debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, y acreditando las subcuentas del ingreso indicadas anteriormente.

## 2) Venta por prestación de servicios

La contabilización se hará de acuerdo al tipo de recurso que reciba, así:

### Recursos recibidos en dinero

El registro contable de los recursos recibidos en dinero corresponderá a la esencia económica sobre la cual es recibido el bien, para lo cual lo reconocerá acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y se debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se desarrollen las actividades acordadas en el convenio, el Ministerio debe reconocer las obligaciones en que incurre en la realización de las mismas, para lo cual deberá registrarlas acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS.

De igual manera, el Ministerio debe reconocer el uso de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-

Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El pago de las obligaciones contraídas se registrará debitando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS donde estén reconocidas y acreditando la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Recursos recibidos en especie

En relación al reconocimiento de los recursos recibidos en especie, bienes o servicios, el Ministerio los registrará por el valor del costo de los mismos, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

El uso de los bienes por parte del Ministerio será reconocido debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS, de acuerdo al tipo de actividades en las cuales sean utilizados, y se acreditará la subcuenta en la cual se encontraban reconocidos en la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

La disposición de los bienes recibidos también se reflejará en las cuentas donde se reconoció previamente su ingreso a la Entidad, para lo cual se debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con independencia del tipo de recurso que reciba el Ministerio, se indica que las cuentas de ingreso y gasto estarán relacionadas así: la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS con la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, por su parte la subcuenta y cuenta utilizadas del grupo 52-DE VENTAS con la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

Por lo anterior, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en la entrega de los recursos se han impuesto condiciones específicas, a fin de aplicar el tratamiento correspondiente. En el caso de los convenios de colaboración firmados entre el Ministerio de Defensa y otras entidades o empresas, estos se reconocerán de acuerdo con la connotación que se derive de los propósitos del convenio, conforme se señaló en las conclusiones del Concepto con radicado CGN número 20182300028611 del 10 de julio de 2018 de la CGN, y que se expuso previamente.

Por lo tanto, si la situación corresponde a entrega de recursos por parte de la empresa para el cumplimiento de las actividades misionales del Ministerio, Ecopetrol al incluir este hecho económico en el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, debitará los recursos entregados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al recurso entregado.

Por su parte, si los recursos corresponden a la venta por prestación de servicios en seguridad a la Empresa por parte del Ministerio, Ecopetrol homologará los recursos entregados debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 5111-GENERALES, o 5211-GENERALES, de acuerdo con el momento y a la condición bajo la cuál se entregan, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al recurso entregado.

\*\*\*

**4.24 GASTOS DE VENTAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.25 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.26 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020421 del 18-05-2020

\*\*\*

**4.27 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.28 OTROS GASTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.36 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.37 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

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

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.40 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

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

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.



**4.44 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA****CONCEPTO No. 2020200000761 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Materialidad o importancia relativa

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta 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 fenecimiento 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. (...)"

Me permito atender su 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)

## CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías 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.

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 por sus propias particularidades, no es la Contaduría General de la Nación la encargada de establecer una guía o procedimiento, por el contrario, es la Previsora la que debe establecer en sus políticas contables los criterios de materialidad basado en los anteriores lineamientos generales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017431 DEL 24-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Requerimientos de contabilización en el proceso de consolidación de estados financieros

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora Normatividad Contable-Gerencia de Contabilidad y Servicios Financieros

Empresas Públicas de Medellín

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500009032, del 20 de febrero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre el tratamiento contable de participaciones patrimoniales intragrupo al aplicar el método de la participación patrimonial en los estados financieros separados de una empresa que aplica el Marco Normativo Contable para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores.

Al respecto, el consultante indica: “En un grupo empresarial donde la empresa A es su matriz, por estrategias de inversión y modelo de negocio se tiene diversificadas las participaciones patrimoniales entre las empresas que lo conforman con el fin de mantener la unidad de propósito y dirección. Ante este hecho solicitamos su orientación sobre el tratamiento contable que debe darse en los estados financieros separados de una empresa (empresa A) que optó por medir las inversiones en subsidiarias utilizando el método de la participación y ésta tiene participación directa en una inversión que tiene clasificada como subsidiaria (empresa B), y una participación indirecta sobre la misma inversión, a través de una subsidiaria (empresa C) quien la clasifica como instrumento financiero.

Al respecto se tienen planteados tres posibles tratamientos contables para la participación indirecta que tiene la empresa A, a través de otra subsidiaria (empresa C) que clasifica su participación en la empresa B como instrumento financiero:

1. La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C donde la participación en la empresa B ya viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral. Por lo tanto, la participación que indirectamente tiene la empresa A en la empresa B queda reconocida al

aplicar el método de la participación a los movimientos del otro resultado integral que tiene la empresa C.

2. La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C dónde la participación en la empresa B viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral y luego la empresa A realiza ajustes a los estados financieros de la empresa C para reemplazar los efectos del reconocimiento a valor razonable de la inversión que posee la empresa C en la empresa B con la aplicación del método de la participación, de tal forma que los estados financieros de la empresa C utilizados como base para aplicarle el método de la participación en la empresa A estén ajustados presentando la participación en la empresa B a través del método de la participación y no a valor razonable con cambios en el otro resultado integral.

3. La empresa C en sus estados financieros reconoce la participación en la empresa B aplicándole el método de la participación. Por lo tanto, cuando la empresa A le aplica el método de la participación a la empresa C, la participación que indirectamente tiene en la empresa B ya está reconocida también por método de la participación. Es decir, en esta alternativa todas las participaciones intragrupo en todas las empresas que posean participación se miden en sus estados financieros separados por el método de la participación.

Adicional a lo anterior, la empresa A en sus estados financieros separados le aplica el método de la participación a la participación directa que posee en la empresa B tomando los estados financieros de la empresa B y utilizando el porcentaje de participación patrimonial que directamente posee y realiza el reconocimiento contable respectivo, siguiendo el procedimiento establecido por las NIIF.”

## CONSIDERACIONES

La Ley 222 de 1995, en su artículo 35, indica:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.” (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió la Resolución 056 de 2020, que modifica los artículos 3° y 4° de la Resolución 037 de 2017, donde se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 4° de la Resolución 037 de 2017, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados, las entidades controladoras que deban aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público registrarán sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.”

De conformidad con el anexo técnico compilatorio y actualizado I-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo I, 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 y sus modificaciones (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), sobre el método de participación patrimonial incluido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 28) se indica:

“Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). (...)



14 La NIIF 9 Instrumentos Financieros no se aplica a las participaciones en asociadas y negocios conjuntos que se contabilizan utilizando el método de la participación. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad en una asociada o negocio conjunto, los instrumentos no están sujetos a la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales en una asociada o negocio conjunto se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

14A Una entidad aplicará también la NIIF 9 a otros instrumentos financieros en una asociada o negocio conjunto a los que no aplica el método de la participación. Estos incluyen las participaciones de largo plazo que, en esencia, formen parte de la inversión de la entidad en una asociada o negocio conjunto (véase el párrafo 38). Una entidad aplicará la NIIF 9 a estas participaciones de largo plazo antes de que aplique el párrafo 38 y los párrafos 40 a 43 de esta Norma. Al aplicar la NIIF 9, la entidad no tendrá en cuenta los ajustes a los importes en libros de la participación de largo plazo que surgen de la aplicación de esta Norma.”

Por su parte, sobre la clasificación de los activos financieros, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9 establece:

#### “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 B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

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

- (a) el activo financieros (Sic) 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 B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones. (...)

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). (...)

#### Inversiones en instrumentos de patrimonio

5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea mantenida para negociar y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3.”

Por otro lado, los lineamientos para la consolidación de información de la NIIF 10 son:

#### “Requerimientos de contabilización

19 Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

20 La consolidación de una participada comenzará desde la fecha en que el inversor obtenga el control de la participada, cesando cuando pierda el control sobre ésta.

21 Los párrafos B86 a B93 establecen guías para la elaboración de los estados financieros consolidados.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Apéndice B Guía de Aplicación de la NIIF 10, indica:

“Requerimientos de contabilización

Procedimientos de consolidación

B56 Los estados financieros consolidados:

(a) Combinan partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias.

(b) Compensan (eliminan) el importe en libros de a inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria (la NIIF 3 explica la forma de contabilizar la plusvalía relacionada).

(c) Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo procedente de transacciones intragrupo que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente). Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12 Impuesto a las Ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo.

Políticas contables uniformes

B87 Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en los estados financieros de los miembros del grupo al elaborar los estados financieros consolidados para asegurar la conformidad con las políticas contables del grupo.

Medición

B88 Una entidad incluirá los ingresos y gastos de una subsidiaria en los estados financieros consolidados desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que cese dicho control sobre la subsidiaria. Los ingresos y gastos de la subsidiaria deberán basarse en los

importes de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de adquisición. Por ejemplo, un gasto por depreciación reconocido en el estado del resultado integral consolidado después de la fecha de adquisición se basará en los valores razonables de los activos depreciables relacionados reconocidos en los estados financieros consolidado en la fecha de la adquisición.

#### Derechos de voto potenciales

B89 Cuando existan derechos de voto potenciales, u otros instrumentos derivados que contengan derechos de voto potenciales, la proporción del resultado del período y cambios en el patrimonio signados a la controladora y a las participaciones no controladoras al preparar los estados financieros consolidados se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos de que se aplique el párrafo B90.

B90 En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una participación en la propiedad que existe como resultados de una transacción que le da acceso, en ese momento, a los rendimientos asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la controladora y participaciones no controladoras al elaborar los estados financieros consolidados, se determinará teniendo en cuenta el ejercicio eventual de esos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso a la entidad a los rendimientos en ese momento.

B91 La NIIF 9 no se aplicará a participaciones en subsidiarias que se consoliden. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad de una subsidiaria, los instrumentos no están sujetos a los requerimientos de la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales en una subsidiaria se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

#### Fecha de presentación

B92 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. Cuando los finales de los períodos sobre los que informan la controladora y una de las subsidiarias fueran diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros de la controladora para permitir a ésta consolidar la información financiera de la subsidiaria, a menos que sea impracticable hacerlo.

B93 Si fuera impracticable hacerlo, la controladora consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En cualquier caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros de la subsidiaria y la de los estados financieros consolidados no será mayor de tres meses, y la duración de los periodos sobre los que se informa y cualquier diferencia entre las fechas de los estados financieros será la misma de periodo a periodo.”

## CONCLUSIONES

En la medida que una empresa controladora deba reconocer sus inversiones en subsidiarias, de acuerdo con el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015, preparará y presentará sus estados financieros consolidados de conformidad con la NIIF 10, incorporada en el mismo anexo.

Ahora bien, en los requerimientos de contabilización para el procedimiento de consolidación contenidos en la NIIF 10 se establece que, partiendo de políticas contables uniformes y estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias referidos a la misma fecha de presentación, la empresa controladora deberá: a) combinar partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias; b) compensar (eliminar) el importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria; y, c) eliminar en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo.

De esta manera, para garantizar la uniformidad con los criterios de medición aplicados por la matriz, para efectos de consolidación, se deberá ajustar la medición de la inversión que tiene la empresa C en B (subsidiarias) al método de participación patrimonial.

De forma separada, la empresa A (controladora) reconocerá su inversión en las subsidiarias aplicando el método de participación patrimonial, en cumplimiento del artículo 35 de la Ley 222 de 1995.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019571 DEL 27-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación del método de la participación

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora Normatividad Contable-Gerencia de Contabilidad y Servicios Financieros

Empresas Públicas de Medellín

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018002, del 25 de abril de 2020, en la cual solicita precisión sobre las conclusiones del Concepto CGN No. 20202000017432, del 24 de marzo de 2020, de “si se debe interpretar que para la aplicación del método de participación en los estados financieros separados para la matriz A, la forma correcta es aplicar la opción 2 planteada en nuestra consulta, es decir:

Alternativa 2.

La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C dónde la participación en la empresa B viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral y luego la empresa A realiza ajustes a los estados financieros de la empresa C para reemplazar los efectos del reconocimiento a valor razonable de la inversión que posee la empresa C en la empresa B con la aplicación del método de la participación, de tal forma que los estados financieros de la empresa C utilizados como base para aplicarle el método de la participación en la empresa A estén ajustados presentando la participación en la empresa B a través del método de la participación y no a valor razonable con cambios en el otro resultado integral”.

### CONSIDERACIONES

La Ley 222 de 1995, en su artículo 35, indica:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar

y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.” (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió la Resolución 056 de 2020, que modifica los artículos 3° y 4° de la Resolución 037 de 2017, donde se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 4° de la Resolución 037 de 2017, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados, las entidades controladoras que deban aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público registrarán sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.”

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 y sus modificaciones (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), sobre el método de participación patrimonial incluido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 se indica:

“Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser

necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). (...)

#### Procedimientos del método de la participación

26 Muchos de los procedimientos que son apropiados para la aplicación del método de la participación son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NIIF 10. Además, los conceptos implícitos en los procedimientos utilizados en la contabilización de la adquisición de una subsidiaria se adoptarán también en el caso de adquisición de una inversión en una asociada o negocio conjunto.

27 La participación de un grupo en una asociada o negocio conjunto será la suma de las participaciones mantenidas en esa asociada o negocio conjunto por la controladora y sus subsidiarias. Se ignorarán, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas o negocios conjuntos del grupo. Cuando una asociada o negocio conjunto tenga subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos tenidos en cuenta para aplicar el método de la participación serán los reconocidos en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto (donde se incluirá la parte de la asociada o negocio conjunto en el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos), después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes (véanse los párrafos 35 y 36).

33 Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada o negocio conjunto. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de la entidad y de la asociada o negocio conjunto sean diferentes, la asociada o negocio conjunto elaborará, para uso de la entidad, estados financieros referidos a la misma fecha que los de ésta, a menos que resulte impracticable hacerlo.

34 Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 33, los estados financieros de una asociada o negocio conjunto utilizados para aplicar el método de la participación se refieran a una fecha diferente a la utilizada por la entidad, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la asociada o negocio conjunto y el de la entidad será mayor de tres meses.



La duración de los periodos sobre los que se informa, así como cualquier diferencia entre la fecha de cierre de éstos, será igual de un periodo a otro.

35 Los estados financieros de la entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

36 Si una asociada o negocio conjunto aplica políticas contables diferentes de las adoptadas por la entidad, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán ajustes en estados financieros de la asociada o negocio conjunto que la entidad utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se correspondan con las empleadas por la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, una empresa controladora, de forma separada, deberá reconocer sus inversiones en subsidiarias por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.

Para el efecto, la controladora utilizará los estados financieros disponibles más recientes de las asociadas, los cuales deberán estar referidos a la misma fecha de presentación y elaborados aplicando políticas contables uniformes, similar al procedimiento de consolidación. Por lo tanto, si existen diferencias entre transacciones y eventos similares en circunstancias similares, antes de aplicar el método de la participación, la controladora deberá verificar que se efectúen los ajustes necesarios para hacer uniforme las políticas contables.

De esta manera, para garantizar la uniformidad en los criterios de medición aplicados por la controladora, para efectos de la aplicación del método de la participación y del proceso de consolidación, se deberá ajustar la medición de la inversión que tiene la empresa C en B al método de la participación, y así eliminar cualquier efecto de los registros contables realizados por C.

\*\*\*

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000038041 del 21-07-2020

\*\*\*

# 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 20202000018821, de fecha 15-04-2020 deja sin vigencia el concepto CGN N° 20192000056131 del 01-10-2019.

El concepto con radicado 20202000019251, de fecha 22-04-2020 deja sin vigencia los conceptos CGN N° 20202000015021 del 12-03-2020 y CGN N° 20182000027231 del 11-05-2018.

El concepto con radicado 20202000054251 de fecha 16-09-2020 amplía el Concepto la CGN N° 2019200004421 del 05-09-2019.