



El emprendimiento  
es de todos

Minhacienda

Compilación Definitiva del  
02 de enero de 2021 al  
31 de diciembre de 2021

REPÚBLICA DE COLOMBIA

# Doctrina Contable Pública

25  
ANIVERSARIO



CONTADURÍA  
GENERAL DE LA NACIÓN

*¡Cuentas claras, Estado Transparente!*

**PRESIDENTE**  
**Iván Duque Márquez**

**MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**  
**Jose Manuel Restrepo Abondano**

**CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN**  
**Marleny María Monsalve Vásquez**

**SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN**  
**Rocío Pérez Sotelo**

**SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN**  
**Ivan Jesús Castillo Caicedo**

**SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN**  
**Miryam Marleny Hincapié Castrillón**

**SECRETARIO GENERAL**  
**Luz Mary Murillo Franco**

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora  
Gloria Alcira Garzón Galán  
Martha Liliana Arias Bello  
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez  
Jaime Eduardo Hernandez Gil  
Angelica Katerin Salcedo Guzmán  
Esteban Eduardo Walteros Bello

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN**

Sandra Yamile Endo Barrera - Coordinadora  
Rogelio Paez Barajas  
Luz Alexandra León Lozano  
Elizabeth Muñoz Hernández  
Diana Carolina Monroy Ariza  
Cindy Lorena Casallas Pulido  
Wiliam Duwan Parada Ochoa  
Sandra Yamile Cárdenas Achuri  
Laura Natalia Pulgarin García  
Gisela Rojas Taborda  
María Juliana Cortés Alzate  
Luis Gabriel Téllez Tabares  
Catherin Jhoana Amaris Jerez  
Jonatan Fernando Neiva Ardila  
Heliana Mabel Espinosa Montilla  
Freddy Armando Castaño Pineda  
Edilberto Herrera Huerfano

**Publicación**  
16 de febrero de 2022

## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN .....	5
<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.....	23
4.3 CUENTAS POR COBRAR .....	70
4.4 PRESTAMOS POR COBRAR .....	85
4.5 INVENTARIOS.....	85
4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	86
4.7 OTROS ACTIVOS.....	92
4.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	97
4.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA .....	97
4.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	97
4.11 CUENTAS POR PAGAR .....	98
4.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS .....	106
4.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	106
4.14 PROVISIONES.....	106
4.15 OTROS PASIVOS.....	107
4.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	113
4.17 INGRESOS FISCALES.....	113
4.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES .....	113
4.19 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS .....	113
4.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	114
4.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	122
4.22 OTROS INGRESOS .....	122
4.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	122
4.24 GASTOS DE VENTAS.....	122
4.25 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES .....	122

4.26 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	122
4.27 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS .....	122
4.28 OTROS GASTOS.....	122
4.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	122
4.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	122
4.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	122
4.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	123
4.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	128
4.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	128
4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	128
4.36 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	128
4.37 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES .....	128
4.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL.....	128
4.39 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB).....	128
4.40 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	128
4.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	128
4.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	128
4.43 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	128
4.44 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA .....	129
<b>5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN .....</b>	<b>161</b>
<b>6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....</b>	<b>163</b>
<b>7. CONCEPTOS MODIFICADOS.....</b>	<b>164</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 se deben tenerse en cuenta para la búsqueda exitosa de los conceptos requeridos.

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

**Conclusiones.** Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver, y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o redirecciona 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 Régimen de Contabilidad Pública (RCP) al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más marcos normativos. Actualmente se pueden identificar los siguientes:

**Entidades de Gobierno.** Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por la Resolución N° 425 de 2019 y la Resolución N° 218 de 2020, por las cuales 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 por la Resolución N° 167 de 2020, mediante la cual se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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 por las entidades comprendidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 426 de 2019 y la Resolución 219 de 2020, por las cuales se modificó el conjunto de normas aplicable a estas empresas, y por la Resolución N° 168 de 2020, mediante la cual se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

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 parágrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2019 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo



2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

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

**Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.** Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones N° 743 de 2013, N° 117 de 2015, N° 509 de 2015, N° 576 de 2015, N° 662 de 2015, N° 024 de 2016 y N° 467 de 2016; el artículo 1° de la Resolución N° 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas acogidas o expedidas por la CGN, que la modifican, especialmente la Resolución N° 049 de del 2019 "Por la cual se incorpora el anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto N° 2420 de 2015 en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público".

Por medio de la Resolución N° 037 de 2017 se incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones."

**Entidades en Liquidación.** Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades en liquidación cobijadas por la Resolución N° 461 de 2017, modificada por la Resolución N° 555 de 2018 en lo referente a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de estas entidades, y por la Resolución N° 220 de 2020, en lo referente al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

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

**CONCEPTO No. 20211100064691 DEL 11-08-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Pasivos Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los Recursos entregados por Ecopetrol en administración a Agrosavia.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Publico
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los Recursos entregados por Ecopetrol en administración a Agrosavia.

Doctora  
 CINDY PAOLA JAIMES MARTÍNEZ  
 Contador General (E)  
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA  
 Mosquera, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400033882 el 23 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“La Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria -AGROSAVIA, suscribió el convenio específico No. 3037752 con Ecopetrol, que tiene como objeto “Aunar esfuerzos para ejecutar el proyecto denominado “Fortalecimiento del sistema de producción bovina de doble propósito como alternativa económica sostenible para las veredas Plan brisas, Retiro milagro, Cunamá, volcán blanco, el triunfo y Cupiagua, Municipio de Aguazul, Casanare” (Se adjunta minuta).*

*Se sostuvo reunión con Ecopetrol con el objetivo de acordar el tratamiento contable de este convenio, y ellos manifestaron que esta tipología de convenio lo registran al gasto en la cuenta 51 en el momento de realizar los desembolsos, pero para Agrosavia este convenio corresponde a un recurso recibido en administración (cuenta 2902) y no a una transferencia plena como lo trata el financiador.”*

## CONSIDERACIONES

El Convenio Especifico No. 3037752 firmado entre Ecopetrol S.A. y La Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA: El Objeto de este Convenio es AUNAR ESFUERZOS PARA EJECUTAR EL PROYECTO DENOMINADO “FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA DE PRODUCCIÓN BOVINA DE DOBLE PROPÓSITO COMO ALTERNATIVA ECONÓMICA SOSTENIBLE PARA LAS VEREDAS PLAN BRISAS, RETIRO MILAGRO, CUNAMÁ, VOLCÁN BLANCO, EL TRIUNFO Y CUPIAGUA, MUNICIPIO DE AGUAZUL, CASANARE”.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE: LAS PARTES acuerdan que el que el objeto del presente convenio se desarrollará a través del fortalecimiento de veintitrés (23) productores de ganadería doble propósito (entiéndase como aquel que tiene la propiedad de producir leche y carne), seleccionados y localizados en las veredas Plan Brisas, Retiro Milagro, Cunamá, Volcán Blanco, El Triunfo y Cupiagua, del municipio de Aguazul, Casanare, afiliados a la ASOCIACIÓN AGROEMPRESARIAL Y CAMPESINA DEL CASANARE en adelante “AGROECAS” (...)

CLÁUSULA TERCERA – PLAN OPERATIVO: Para el cumplimiento del objeto previsto en el presente convenio, así como de las obligaciones que de él se deriven, LAS PARTES elaborarán y se sujetarán al plan operativo aprobado por el comité de seguimiento, que formará parte integrante del mismo, en este se detallarán entre otros asuntos: i) El cronograma de actividades a desarrollar, ii) Los responsables y sus roles, iii) Los resultados o productos a entregar, y iv) el presupuesto detallado requerido para el desarrollo de las actividades. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA – ENTIDAD EJECUTORA: Las Partes intervinientes en el presente Convenio acuerdan que la ejecución del objeto, alcance y actividades que se deriven de este Convenio, estarán a cargo de AGROSAVIA.

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

### I. OBLIGACIONES COMUNES:

1. Aportar los recursos en dinero y en especie, de conformidad con lo establecido en la cláusula novena del presente Convenio
2. Reconocer a cada entidad interviniente en el Convenio, como entidad partícipe en el desarrollo del objeto de este, y divulgar, a través de medios idóneos, el interés de aquellas en el desarrollo y beneficio de la región y su comunidad, del programa social o proyecto social, según corresponda.
3. Supervisar periódicamente la ejecución del Convenio, para ello, cada una de las Partes deberá designar un delegado e informar dicha delegación a la otra Parte a los domicilios indicados en el presente convenio. (...)

### II. OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD EJECUTORA:

1. Ejecutar las actividades indicadas en el alcance del objeto del Convenio y del proyecto el cual hace parte integral del presente convenio, directamente o a través de vínculos negociales celebrados con terceros, bajo su exclusiva responsabilidad, conforme a las normas que resulten aplicables, para lo cual gozará de plena autonomía técnica, administrativa y contractual.
2. Garantizar que los recursos desembolsados por ECOPETROL sean utilizados exclusivamente para ejecutar las actividades previstas en el Plan Operativo del Convenio. (...)
14. Entregar a ECOPETROL dentro de los cinco (5) días siguientes al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento, el original de la certificación de la entidad bancaria o corporación financiera, en la cual especifique el número de la cuenta y el nombre de la entidad ejecutora, en la que se desembolsará los recursos en efectivo indicados en la cláusula novena del presente convenio...
15. Garantizar la individualidad, administración separada y no fusión de los aportes en efectivo desembolsados por ECOPETROL, respecto de los dineros de propiedad de AGROSAVIA o de otros recursos que ésta última administre en virtud de contratos o convenios o acuerdos distintos al presente convenio.
16. En caso de no ejecutar satisfactoriamente el objeto de este convenio según el cronograma pactado por causas imputables a AGROSAVIA, previo agotamiento de los trámites que garanticen el derecho de defensa y contradicción deberá restituir los recursos aportados por ECOPETROL y que al momento de la ejecución no hayan sido ejecutados, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la comunicación enviada para tal efecto por ECOPETROL. En este evento, ECOPETROL suspenderá los aportes y compromisos pendientes a que se ha obligado, y podrá retirar aquellos bienes que hayan sido entregados para la ejecución del convenio.
17. Presentar a ECOPETROL informes bimestrales de ejecución técnica y financiera, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al cumplimiento del bimestre de ejecución, poniendo a disposición de ECOPETROL los respectivos soportes que sustenten las erogaciones correspondientes.
18. Presentar a ECOPETROL un informe final de ejecución técnica y financiera, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la finalización del plazo de ejecución física, poniendo a disposición de ECOPETROL copia de las facturas y contratos que sustenten las erogaciones correspondientes.
19. Reintegrar al finalizar el Convenio los recursos no ejecutados para el cumplimiento del objeto del convenio, los cuales serán consignados en la cuenta que para el efecto indique ECOPETROL.
20. Reintegrar mensualmente los rendimientos financieros que se llegaren a generar, los cuales serán consignados en la cuenta que para el efecto indique ECOPETROL, si hubiere lugar a ello.
21. Responder a título propio y exclusivo por la idoneidad, especificaciones técnicas, estudios, documentos técnicos u otros relacionados con el proyecto objeto del Convenio.
22. Entregar a AGROECAS los bienes adquiridos para la ejecución del convenio, para que AGROECAS entregue a los productores beneficiarios del proyecto. Para este fin AGROSAVIA deberá suscribir un convenio derivado con AGROECAS quienes serán los encargados de entregar los bienes a los productores.

23. Garantizar que los bienes que se adquieran en desarrollo del convenio cuenten con las garantías de ley otorgadas por el fabricante o distribuidor que los suministre, que no sean obsoletos, usados, alterados y que, por el contrario, prestarán el servicio idóneo, oportuno, eficaz y cualificado para el cual se adquirirán. El mantenimiento de estos estará a cargo de la parte que tenga la custodia.

24. La propiedad de los bienes adquiridos por AGROSAVIA con cargo a recursos de Ecopetrol será definido en el acta de liquidación, salvo los bienes que expresamente se encuentran determinados como de propiedad de AGROECAS, según lo indicado en el proyecto, que hace parte integral del presente convenio.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.1 Activos

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

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN 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. (...)

#### 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. (...)

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante recalcar que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, la entidad debe evaluar si existe o no control sobre los recursos y bienes, para el caso de la consulta, se debe anotar que Ecopetrol mantendrá el control sobre los recursos entregados a Agrosavia pues el convenio establece que los recursos serán destinados a un fin específico, solo para efectos de la ejecución del convenio, existiendo un comité de control para la verificación del avance del convenio y entrega de los recursos de acuerdo con el plan operativo.

Adicionalmente, cabe resaltar que los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de un ingreso este deberá cumplir con lo establecido en el Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno el cual indica que para el reconocimiento de ingresos existirá potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio, y este no es el objetivo de los recursos entregados por Ecopetrol a Agrosavia, pues los beneficiarios del convenio serán los 23 Productores de ganadería doble propósito afiliados a la Asociación Agroempresarial del Casanare - AGROECAS.

Sobre el caso en particular se debe destacar que Agrosavia para fines del convenio en mención será la entidad ejecutora del mismo, entendiéndose que solo podrá destinar los recursos entregados por Ecopetrol de conformidad con las actividades del plan operativo establecido entre Agrosavia y Ecopetrol.

Por lo tanto, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Agrosavia deberá realizar los siguientes registros contables:

Cuando Ecopetrol, como entidad que mantiene el control de los recursos, entregue a Agrosavia dichos recursos, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando Agrosavia informe a Ecopetrol sobre la ejecución de los recursos destinados al convenio, atendiendo al cumplimiento de las obligaciones derivadas del convenio con los beneficiarios afiliados a AGROECAS, se

reconoce una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta última 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.

\*\*\*

## 4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

**CONCEPTO No. 20211100041841 DEL 10-06-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Publico
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Inventarios Otros activos Provisiones Cuentas de orden acreedoras - Pasivos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de los ingresos y gastos en la presentación del Estado de Resultado Integral, entre el Resultado del Periodo y el Otro Resultado Integral y entre operacionales y no operacionales. Tratamiento contable de las obligaciones por procesos judiciales, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales. Reconocimiento y presentación en el Estado de Resultados Integral de siniestros ocurridos en la prestación de un servicio y las indemnizaciones obtenidas de las aseguradoras. Medición inicial de inventarios adquiridos en moneda extranjera. Contabilidad de coberturas para instrumentos de cobertura de flujos de efectivo sobre una transacción prevista altamente probable.

Doctor

ENRIQUE MIGUEL TORRES FONTALVO

Jefe División de Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial (Cotecmar)

Cartagena de Indias, D. T. y C, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400029482 el 29 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“1. Procesos Judiciales, Arbitrajes y Conciliaciones Extrajudiciales*

*Nos referiremos específicamente al reconocimiento de los procesos judiciales en contra de la Corporación.*

*Actualmente, el reconocimiento de los procesos jurídicos en contra de COTECMAR sigue los lineamientos establecidos en el Manual de Procedimientos Contables; esto es, que los mismos se reconocen con la*

*notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la Corporación, y se someten a la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.*

*Cuando se tiene establecido que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, la Corporación constituye una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.*

*Para el reconocimiento de las provisiones se causa con un débito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 5368- Provisión Litigios y Demandas y un crédito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 2701 Litigios y Demandas o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2790 Provisiones Diversas. En adelante, a este primer reconocimiento lo que sigue es una actualización de la provisión por la pérdida del valor del dinero en el tiempo, por el pago o bien porque se obtenga nueva información que modifique las bases para determinar si la obligación continúa siendo probable.*

*El proceso de causación o reconocimiento de una provisión contable en procesos litigiosos surge como consecuencia de un evento que ha surgido, en la mayoría de los casos, de eventos en periodos anteriores; sin embargo, por la aplicación de la técnica contable actual el reconocimiento en la constitución inicial de la provisión se impacta el resultado del periodo como un gasto operacional, lo que a nivel de presentación del Estado de Resultados Integrales, se presenta en la sección del Estado de Resultados Integrales del periodo.*

*Desde la Corporación consideramos que el reconocimiento contable de una provisión por procesos litigiosos sobre eventos ocurridos en periodos anteriores debiera considerarse realizar el reconocimiento en cuentas cuya naturaleza hacen parte del de los otros gastos y la presentación de los mismos debiera darse en la sección del Otro Resultado Integral como un gasto no operacional.*

*Consultas:*

*Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente:*

*¿Existe una alternativa que permita reconocer los pasivos contingentes sobre eventos de años anteriores y sus actualizaciones, dentro de los otros ingresos y gastos y realizar su presentación en la sección del Otro Resultado Integral como un concepto no operacional?*

*Si a nivel de códigos de cuentas los litigios tengan que seguir causándose en las cuentas 5368-Provisión Litigios y Demandas ¿Podrían clasificarse, para efectos de presentación del Estado de Resultados Integrales, dentro de la sección del Otro Resultado Integral?*

## *2. Tratamiento en Atención de Siniestros*

*Se entiende como siniestro, todo acontecimiento que produce unos daños y los cuales se encuentran amparados por una o varias pólizas que cubren dichos daños hasta una determinada cuantía.*

*Algunos ejemplos, serían:*

- Incendio que origina la destrucción total o parcial de un edificio asegurado.*

- *El accidente de circulación del que resultan lesiones personales o daños materiales.*
- *Daños en la estructura de una motonave asegurada por caída, explosión o incendio.*

*Esa cuantía determinada correspondería al valor que la aseguradora entregaría a COTECMAR como Indemnización de los daños sufridos.*

*En este sentido, la Corporación, una vez recibe de la aseguradora las sumas correspondientes a la indemnización procede a su causación como ingresos, y a nivel de Estado de Resultados Integrales, lo presenta dentro de la sección del Otro Resultado Integral como un Ingreso No Operacional.*

*Ahora bien, para el caso particular en que la Corporación debe atender los daños causados en un incidente ocurrido a una embarcación de un tercero que se encuentra en trabajos de mantenimiento y reparación, incurre en unos costos y gastos que va reconociendo en la medida que supera la novedad y que, a nivel de Estado de Resultados, clasifica en la sección del Estado de Resultado Integral como Costos o Gastos Operacionales; sin embargo, como se mencionó en el párrafo anterior los recursos que se reciben como compensación a esos daños (indemnización) se han causado y clasifican en la sección del Otro Resultado Integral como Ingresos No Operacionales.*

*La clasificación de estos dos eventos en secciones diferentes del Estado de Resultados deriva en que las partidas queden desasociadas entre sí y no reflejen coherentemente la esencia de la operación en la que los ingresos por indemnización son el recurso para cubrir los costos o gastos incurridos.*

*Consultas:*

*¿Existe una alternativa que permita realizar el reconocimiento de atención de siniestros en la misma línea en que se reconocen las indemnizaciones asociadas?, es decir, ¿que ambos se puedan reconocer en de la sección del Otro Resultado Integral como ingresos y gastos no operacionales?*

*¿Cuál sería el tratamiento contable adecuado y las secciones en las que se debería presentar este tipo de eventos dentro del Estado de Resultados Integrales?*

### *3. Valoración de Los Inventarios a Tasas con Coberturas*

*Respecto del reconocimiento de los inventarios, las Resoluciones 414 de 2014 y 426 de 2019, establecen claramente que “los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.*

*Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.”*



*Debido a las fluctuaciones en las tasas de cambio en operaciones negociada en monedas extranjeras, en especial el Dólar Americano y el Euro, COTECMAR utiliza instrumentos de cobertura financiera que permiten asegurar los tipos de cambio de las divisas para ciertos proyectos con componente internacional significativo y de esta manera, proteger los costos de estos inventarios.*

*Ahora bien, debido a que el reconocimiento del inventario se está haciendo al costo, sobre el mismo, no se está reflejando el efecto de las coberturas aplicables en estos casos, sino que se está valorando con base en las tasas de cambio de la fecha de transacción. Esto genera que el instrumento derivado con fines de cobertura resulte nulo frente a los costos del proyecto para el cual fue constituido.*

*Desde COTECMAR consideramos que esta situación desdibuja la realidad de la operación al tener que dejar el reconocimiento contable de las operaciones, de un proyecto, ajeno a esta realidad y a la posibilidad de reflejar la optimización de los recursos y gestión que se pueda realizar para un negocio específico.*

*Consultas:*

*De acuerdo con lo anteriormente expuesto ¿Existe alguna alternativa que permita reconocer contablemente los inventarios de proyectos con cobertura sobre tipos de cambio a las tasas definidas en los instrumentos de cobertura y no al costo de la moneda extranjera en la fecha en que se reconoce como activo?*

*¿Cómo sería el tratamiento contable para el reconocimiento de los instrumentos derivados de coberturas para la compra de inventarios en monedas extranjeras?”*

## **CONSIDERACIONES**

### **A. Consideraciones generales:**

Los artículos 1° y 2° de la Resolución N° 414 de 2014, mediante la cual se incorpora al Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, establecen que se incorporan, al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que deben ser aplicados por las empresas que no coticen en el mercado de valores y que no captan ni administren ahorro del público.

El artículo 1° de la Resolución N° 156 de 2018, mediante la cual se modifica la Resolución N° 354 de 2007 que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, para aquellas empresas no cotizantes definidas en el artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, establece:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 1° de la Resolución N° 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1°. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos;



f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público, actualizado por la Resolución N° 168 de 2020, establece:

“6.4. Presentación de estados financieros (...)”

114. Los hechos económicos que cumplan los criterios para su reconocimiento como activos, pasivos o patrimonio se presentan en el estado de situación financiera. Por su parte, los hechos económicos que cumplan los criterios para su reconocimiento como ingresos, costos o gastos se presentan en el estado de resultado integral, el cual está compuesto por el resultado del periodo y el otro resultado integral (ORI). El ORI presenta los ingresos o gastos que, si bien se reconocen en el patrimonio conforme lo establece cada norma, hacen parte del resultado integral de la empresa en el periodo contable. (...)

116. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una empresa.

117. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente.

6.4.1. Selección de la información (...)

119. La información que se selecciona para presentar en la estructura de los estados financieros es aquella que informa sobre los aspectos claves acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa. ... (...)

6.4.2. Ubicación de la información

123. La ubicación de la información tiene un impacto en la contribución que esta pueda aportar al logro de los objetivos de la información financiera. La ubicación puede afectar la comparabilidad de la información y la manera en que los usuarios la interpretan. La ubicación de la información puede usarse para lo siguiente: (...)

6.4.3. Organización de la información

124. La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación de esta en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

125. La organización de la información ayuda a garantizar que los aspectos claves sean comprensibles, identifica claramente las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes claves y facilita las comparaciones. (...)

129. La organización de la información en los estados financieros incluye decisiones sobre lo siguiente:

- a) desagregación de totales en categorías que tengan sentido,
- b) ordenación y agrupación de partidas presentadas dentro de la estructura de cada estado,
- c) identificación de agregados, y
- d) identificación de otra información a introducir en la estructura de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1 del Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros (...)

1.3.3. Estado del resultado integral

27. El estado de resultado integral presenta las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa, con base en el flujo de ingresos generados y consumidos durante el periodo. Además, muestra de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultado integral

28. En el estado del resultado integral se presentará la siguiente información:

- a) el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral;
- b) el otro resultado integral, el cual comprende las partidas de ingresos y gastos que no se reconocen en el resultado del periodo; y
- c) el resultado integral del periodo, es decir, la suma del resultado del periodo más el otro resultado integral.

29. La empresa presentará el resultado integral total para un periodo en un único estado de resultado integral, en el cual se presentarán tanto las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el resultado del periodo como las partidas reconocidas en el patrimonio que deban presentarse en el otro resultado integral. (...)

31. La empresa presentará en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

32. La empresa no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultado integral o en las notas. (...)

1.3.3.3. Información a presentar en la sección del otro resultado integral o en las notas

35. En la sección del otro resultado integral, se presentarán las partidas para los importes del otro resultado integral del periodo clasificadas por naturaleza, diferenciando las que de acuerdo con otras normas no se

reclasificarán posteriormente al resultado del periodo de aquellas que se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo cuando se cumplan las condiciones específicas.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.1. Etapas del proceso contable, de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, establece que el proceso contable se desarrolla en tres etapas, a saber: el reconocimiento, la medición posterior y la revelación. En el caso de la etapa de reconocimiento, se desarrollan cuatro subetapas relacionadas con la identificación, clasificación, medición inicial y registro. Mientras que, en la etapa de revelación, se desarrollan dos subetapas relacionadas con la presentación de los estados financieros y la elaboración de las notas a los estados financieros.

#### B. Consideraciones sobre los Procesos Judiciales, Arbitrajes y Conciliaciones Extrajudiciales:

El numeral 2 del Capítulo III. **ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES** de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

### “2. PASIVOS CONTINGENTES

#### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2. Reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes, del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre cuentas Bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) por la Resolución N° 310 de 2017, establece:

#### “2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. (...)

#### 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente. (...)

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. (...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.” (Subrayado fuera de texto)

### C. Consideraciones sobre la atención de siniestros:

El numeral 6 del Capítulo II. PASIVOS de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

## “6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. (...)

7. En caso de que la empresa tenga el derecho legal a exigir que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero o que este pague directamente la obligación, la empresa reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a exigir tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir. (...)

## 6.2. Medición inicial

15. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requerirá para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (...)

22. El derecho al reembolso relacionado con provisiones, en caso de que exista, se medirá por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que recibirá la empresa producto de este. Adicionalmente, si el efecto del valor del dinero en el tiempo es significativo, el derecho se medirá por su valor presente, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa utilizada para la medición de la provisión relacionada. En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión. (...)

## 6.3. Medición posterior

23. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

24. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo. (...)

27. Los derechos al reembolso relacionados con provisiones, en caso de que existan, se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión. Adicionalmente, cuando el valor del derecho se calcule como su valor presente, el valor de este se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

D. Consideraciones sobre los inventarios adquiridos en moneda extranjera y el instrumento de cobertura relacionado

El numeral 4. Instrumentos derivados del Capítulo I. ACTIVOS de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

### “4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como instrumentos derivados los contratos que cumplan con las siguientes características:  
a) su valor cambia como consecuencia de las variaciones de valor del subyacente, el cual corresponde a la variable sobre la cual se determina el valor del instrumento derivado, y puede estar representado en títulos de renta variable o renta fija, divisas, tasas de interés, índices bursátiles y precios de materias primas, entre otros; b) requieren una mínima o nula inversión; y c) su cumplimiento se realizará en una fecha futura.



2. Los instrumentos derivados se reconocerán en el activo como derechos y obligaciones simultáneamente. (...)

#### 4.4. Contabilidad de coberturas

19. Se entiende como cobertura, la estrategia mediante la cual se destinan uno o varios instrumentos financieros derivados a neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la empresa como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor razonable, en los flujos de efectivo o en la inversión neta en un negocio en el extranjero. Para que exista contabilidad de coberturas, debe existir una relación de cobertura entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta. (...)

22. La partida cubierta puede ser un único activo o pasivo, un compromiso en firme, una transacción prevista altamente probable o una inversión neta en un negocio en el extranjero. ...

23. Un compromiso en firme es un acuerdo vinculante que se celebra para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinado en una fecha futura especificada. Una transacción prevista altamente probable es una operación futura anticipada no comprometida. (...)

##### 4.4.1. Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

25. La empresa optará por aplicar los criterios señalados en esta Norma siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) existencia de una política explícita definida por la empresa para la administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, b) designación y documentación formales de la relación de cobertura y c) expectativa de que la cobertura sea eficaz y de que esa eficacia se pueda medir fiablemente.

26. Cuando la empresa desarrolle una posición de cobertura y no opte por la contabilidad de coberturas establecida en esta Norma, tratará el instrumento derivado de acuerdo con los criterios establecidos para los instrumentos derivados con fines de especulación y la partida cubierta atenderá los criterios de medición que le sean aplicables.

##### 4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

27. Existen tres clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor razonable, cobertura de flujos de efectivo y cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero.

28. La cobertura del valor razonable cubre la exposición a los cambios del valor razonable de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable. La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero cubre la exposición a los cambios de valor originados en la conversión de estados financieros.

29. Una cobertura será eficaz en la medida que los cambios en el valor razonable, en los flujos de efectivo o en la inversión neta en un negocio en el extranjero, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el instrumento de cobertura.



30. La eficacia de las coberturas se determinará en la fecha de medición, comparando las ganancias o pérdidas por valoración de la partida cubierta y las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura. Cuando la diferencia entre las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de las variaciones en la partida cubierta entre un 80% y un 125%, la cobertura se calificará como eficaz.

31. Cuando la eficacia de la cobertura se ubique por fuera del rango señalado durante dos meses consecutivos, se terminará la relación de cobertura y se aplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines de especulación.

#### 4.4.3. Medición inicial

32. Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor razonable del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación. (...)

34. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor razonable, el activo o el pasivo se medirá por su valor razonable en el momento en que se inicie la relación de cobertura o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares; la diferencia entre el valor obtenido en la medición y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas que correspondan a compromisos en firme o a transacciones previstas altamente probables no serán susceptibles de reconocimiento en el momento en que se declare la relación de cobertura.

#### 4.4.4. Medición posterior

##### 4.4.4.1. Instrumentos derivados con fines de cobertura

35. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán a valor razonable o, a falta de este, por las metodologías aplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las variaciones de valor de los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimonio dependiendo de la clase de cobertura y de su eficacia. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral. (...)

43. Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de flujos de efectivo o de una inversión neta en un negocio en el extranjero incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda. La diferencia se registrará de acuerdo con la eficacia de la cobertura, es decir, la parte eficaz se reconocerá en el patrimonio y se presentará en el otro resultado integral, y la parte ineficaz se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo. (...)

50. En todos los casos, la prima pagada o recibida, y los derechos y obligaciones de contratos derivados con fines de cobertura se actualizarán periódicamente y en la fecha de terminación del contrato. Esto, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda con el valor a girar cuando la obligación sea mayor que el derecho o, con el valor a recaudar cuando el derecho sea mayor que la obligación. En consecuencia, estos valores coincidirán bien sea con las liquidaciones realizadas por la Cámara de Riesgo

Central de Contraparte para el caso de los derivados estandarizados o, con la liquidación de la contraparte para el caso de los derivados no estandarizados. (...)

#### 4.4.5. Terminación de la relación de cobertura

54. La empresa interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva en la medida que se presente cualquiera de las siguientes situaciones: a) el instrumento derivado expira, se ejerce o se vende, y no existe sustitución o renovación sucesiva del instrumento derivado que mantenga las condiciones para la aplicación de la contabilidad de coberturas; b) la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas; c) la transacción prevista objeto de cobertura no es altamente probable; o d) la empresa revoca su decisión de optar por la contabilidad de coberturas o cambia su estrategia de cobertura.

55. En el momento de la liquidación o venta de los instrumentos derivados con fines de cobertura e indistintamente de la relación de cobertura, se disminuirá el valor del derecho y de la obligación. La diferencia resultante aumentará o disminuirá el efectivo o el activo de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida o entregada. Ahora bien, si la empresa mantiene el instrumento derivado cuando se haya terminado la relación de cobertura y el instrumento no se designa a una nueva relación de cobertura, este se reclasificará a instrumentos derivados con fines de especulación. (...)

57. La terminación de coberturas de flujos de efectivo o de una inversión neta en un negocio en el extranjero requiere que el valor registrado en el patrimonio se reclasifique en su totalidad a los resultados del periodo. Ahora bien, si producto de la operación de cobertura, se originan activos no financieros como inventarios o propiedades, planta y equipo, el valor registrado en el patrimonio aumentará o disminuirá el valor de ese activo. (...)

59. Como consecuencia del cumplimiento del compromiso en firme o de la transacción prevista, los hechos económicos que los originan serán susceptibles de reconocimiento en el activo, en el pasivo o en los resultados, según corresponda." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9. Inventarios del Capítulo I. ACTIVOS de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

#### “9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

#### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera del Capítulo V. OTRAS NORMAS de 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, actualizadas por la Resolución N° 219 de 2020, establece:

“1. Cuando la empresa realice transacciones en moneda extranjera, conversión de estados financieros de negocios en el extranjero o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano. (...)”

##### 1.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

##### 1.1.2. Reconocimiento de las diferencias de cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor razonable o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor razonable o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Es pertinente aclarar que el Manual de Procedimientos Contables no se encuentra vigente, dado que la

conformación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) fue modificada por la Resolución N° 156 de 2018. Por tanto, COTECMAR debe observar únicamente el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado en el RCP mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, la regulación sobre el proceso contable y sistema documental contable y los procedimientos transversales. En consecuencia, se atenderá su consulta en referencia exclusivamente al RCP vigente.

Asimismo, atendiendo a la Norma del proceso contable y sistema documental contable, es necesario precisar que el reconocimiento de los hechos económicos y la presentación de los estados financieros son dos etapas diferentes del proceso contable, que se encuentran vinculadas pero cada una de ellas cuenta con normativa propia para su ejecución por parte de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del RCP.

En este sentido, el reconocimiento de los hechos económicos consiste en la identificación, clasificación, medición y registro de aquellos eventos relacionados con la gestión de los recursos de la entidad que tengan consecuencias económicas sobre esta, bien sea en su situación financiera, su desempeño económico o su capacidad para generar flujos de efectivo; así pues, para esta etapa del proceso contable, COTECMAR debe observar los requerimientos de reconocimiento de los diferentes hechos económicos en los capítulos I al V de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, así como lo dispuesto en el Marco Conceptual sobre los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, anexos a la Resolución N° 414 y sus modificaciones.

Por su parte, la presentación de los estados financieros implica decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información financiera, que se encuentran bajo la discreción de la entidad y dependen del juicio profesional de los responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros; por lo tanto, para esta etapa del proceso contable, COTECMAR debe atender los requerimiento de revelación y presentación de información contenidos en los capítulos I al VI de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, así como lo dispuesto en el Marco Conceptual sobre la presentación de los estados financieros, anexos a la Resolución N° 414 y sus modificaciones.

Además, de conformidad con la norma Presentación de estados financieros, en el estado de resultados integral, la empresa debe diferenciar el resultado del periodo del otro resultado integral (ORI). Así, en el resultado del periodo se deben presentar todos los ingresos, costos y gastos, distintos de aquellos pertenecientes al ORI, mientras que en el ORI se deben presentar los ingresos y gastos que explícitamente se señalen en el Marco Normativo para su reconocimiento directo en el patrimonio de la empresa.

En relación con esto, siguiendo la misma norma, la empresa puede presentar diferentes clasificaciones y subtotales en el estado de resultados integral, con el fin de aumentar la comprensión de los usuarios sobre el desempeño de la empresa durante el periodo informado, dentro de los que se encuentra la clasificación de los gastos e ingresos entre operacionales y no operacionales en la sección de Resultado del periodo.

No obstante, como la inclusión de estos subtotales puede influir en las decisiones de los usuarios y esta clasificación se encuentra a cargo de los responsables de los estados financieros, la CGN les insta a ejercer su juicio profesional de manera prudente y en atención a toda la normativa contable y no contable relacionada.

Todo lo anterior implica que se exige un mayor grado de discrecionalidad en la etapa de presentación de

estados financieros; de ahí que, en términos generales de su consulta, este despacho no puede prescribir de manera definitiva la clasificación de los gastos e ingresos entre operacionales y no operacionales, dado que esta distinción depende enteramente de la actividad de la empresa y del juicio profesional de los responsables de los estados financieros.

También, resulta de lo antedicho que no existe correspondencia entre gastos e ingresos operacionales y resultado del periodo y entre gastos e ingresos no operacionales y otro resultado integral (ORI), dado que los componentes del ORI se encuentran taxativamente señalados en el Marco Normativo citado y tanto los gastos e ingresos operacionales como los no operacionales pertenecen al resultado del periodo, con excepción de aquellos clasificados explícitamente en el ORI.

Ahora bien, con base en lo concluido anteriormente, la CGN se permite responder a cada una de las preguntas, en su orden:

#### A. Procesos Judiciales, Arbitrajes y Conciliaciones Extrajudiciales

Pregunta 1. ¿Existe una alternativa que permita reconocer los pasivos contingentes sobre eventos de años anteriores y sus actualizaciones, dentro de los otros ingresos y gastos y realizar su presentación en la sección del Otro Resultado Integral como un concepto no operacional?

Respuesta (R): De acuerdo con lo señalado en la Norma de pasivos contingentes, estos corresponden a obligaciones posibles, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o no de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Por lo que no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros, sino de registro en las cuentas de orden, siempre que se cuente con una valoración, y, en todo caso, de revelación en las notas a los estados financieros.

Pregunta 2. Si a nivel de códigos de cuentas los litigios tienen que seguir causándose en la cuenta 5368-Provisión Litigios y Demandas ¿Podrían clasificarse, para efectos de presentación del Estado de Resultado Integral, dentro de la sección del Otro Resultado Integral?

R: En línea con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el reconocimiento de provisiones por concepto de procesos judiciales debe realizarse cuando la evaluación de probabilidad de pérdida del proceso revele que la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, mediante el registro de un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, los gastos reconocidos en la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS deben ser presentados en la sección del Resultado del periodo, dentro del Estado de Resultados Integral, dado que no se encuentran contemplados como componentes del ORI en ninguna de las normas del Marco Normativo citado. No obstante, dentro del Resultado del periodo, la empresa puede clasificar sus gastos entre operacionales y no operacionales, de conformidad con las conclusiones generales de este concepto.

#### B. Siniestros en la prestación de servicios



Pregunta 1. ¿Existe una alternativa que permita realizar el reconocimiento de atención de siniestros en la misma línea en que se reconocen las indemnizaciones asociadas?, es decir, que ambos se puedan reconocer en de la sección del Otro Resultado Integral como ingresos y gastos no operacionales.

R: En línea con lo dicho en las conclusiones generales de este concepto, todos los gastos e ingresos, tanto operacionales como no operacionales, se deben presentar en la sección Resultado del periodo del Estado de Resultados Integral, exceptuando aquellos que explícitamente se señalen en las Normas para su reconocimiento en el patrimonio y su presentación en el ORI. En este sentido, no es correcto presentar en el ORI los ingresos obtenidos por las indemnizaciones asociadas a la recuperación de erogaciones ejecutadas con ocasión de la atención de siniestros en la prestación del servicio.

Por lo tanto, la empresa debe seguir el tratamiento contable y la presentación de estos eventos en los estados financieros de acuerdo con la siguiente respuesta.

Pregunta 2. ¿Cuál sería el tratamiento contable adecuado y las secciones en las que se debería presentar este tipo de eventos dentro del Estado de Resultado Integral?

R: De conformidad con la norma sobre Provisiones, como COTECMAR debe atender los siniestros que puedan ocurrir durante la prestación de servicios y existe una obligación probable que puede ser medida fiablemente, la empresa debe reconocer una provisión por garantías al momento de recibir cada orden de servicio o trabajo, siempre que se cumplan las siguientes tres condiciones: i) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; ii) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y iii) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Para tal efecto, COTECMAR debe realizar un registro débito en la subcuenta 536901-Garantías contractuales, de la cuenta 5369-PROVISIÓN POR GARANTÍAS, y uno crédito en la subcuenta 270701-Garantías contractuales, de la cuenta 2707-GARANTÍAS, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos.

Simultáneamente, como la empresa espera realizar las pólizas de seguro descritas en su consulta, se debe reconocer el derecho de reembolso mediante un registro débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que recibirá la empresa producto de este, sin que se exceda el valor reconocido como provisión.

Después de tal reconocimiento, la empresa atenderá lo definido en la norma sobre Provisiones para la medición posterior de la provisión y del derecho de reembolso, específicamente, lo relacionado con la actualización del valor de estos, si el efecto del valor del dinero en el tiempo es importante, y la revisión de si las condiciones que han dado origen a su reconocimiento se mantienen, han cambiado o han desaparecido, para realizar el ajuste sobre el saldo en las subcuentas y cuentas correspondientes.

Cuando ocurra un siniestro en la prestación del servicio, COTECMAR cargará las erogaciones ejecutadas para

la atención de este, contra la provisión reconocida mediante un registro débito en la subcuenta 270701-Garantías contractuales, de la cuenta 2707-GARANTÍAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVO, por los valores a desembolsar. Si las erogaciones necesarias para atender el siniestro son mayores al valor acumulado en la subcuenta 270701, entonces la diferencia se deberá reconocer en el débito de las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTOS o 6-COSTO DE VENTAS, según corresponda, y la empresa deberá evaluar nuevamente su provisión por garantías, en atención a la nueva información.

Cuando se obtenga el reembolso mediante la indemnización correspondiente, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor efectivamente recibido de la aseguradora. Si el valor recibido supera el valor acumulado en la subcuenta 199002, entonces la diferencia se deberá reconocer en el crédito de la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, al momento de elaborar el Estado de Resultados Integral, en atención al párrafo 7 de la norma sobre Provisiones, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir, en la sección del Resultado del periodo. Es decir, el saldo acumulado en la subcuenta 526901 puede ser disminuido por el saldo acumulado en la subcuenta 480854, por el valor de los derechos de reembolso relacionados con esta provisión, reconocidos durante el periodo contable sobre el que se están presentando los estados financieros.

#### C. Inventarios adquiridos en moneda extranjera e instrumento de cobertura relacionado

Pregunta 1. ¿Existe alguna alternativa que permita reconocer contablemente los inventarios de proyectos con cobertura sobre tipos de cambio a las tasas definidas en los instrumentos de cobertura y no al costo de la moneda extranjera en la fecha en que se reconoce como activo? y Pregunta 2. ¿Cómo sería el tratamiento contable para el reconocimiento de los instrumentos derivados de coberturas para la compra de inventarios en monedas extranjeras?

R: En primer lugar, de acuerdo con la norma de Instrumentos derivados, la empresa debe verificar si se cumplen las siguientes tres condiciones para aplicar la contabilidad de coberturas: i) existe una política explícita de administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, ii) existen designación y documentación formales de la relación de cobertura y iii) se tiene la expectativa de que la cobertura sea eficaz y esta eficacia se pueda medir fiablemente.

Si no se cumplen todas las condiciones enlistadas en el párrafo anterior, la empresa no podrá aplicar la contabilidad de coberturas, o si la empresa decide no aplicar la contabilidad de coberturas, aun cuando se cumplan las condiciones, entonces COTECMAR deberá tratar el instrumento de cobertura como un instrumento derivado con fines de especulación, es decir, tanto su medición inicial como posterior será al valor razonable del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación y las diferencias surgidas se reconocerán en el resultado del periodo, de conformidad con lo establecido en la Norma de instrumentos derivados.

Si se cumplen las tres condiciones enlistadas para la aplicación de la contabilidad de coberturas y la empresa decida acogerse a esta, entonces COTECMAR deberá atender el siguiente procedimiento. De conformidad con la información suministrada en su consulta, se identifica que la partida cubierta corresponde a una transacción prevista altamente probable para la adquisición de inventarios en moneda extranjera y la relación de cobertura es sobre el flujo de efectivo ya que el instrumento descrito en su consulta cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con una transacción prevista altamente probable:

En este caso, para el reconocimiento del instrumento derivado, en el momento de establecerse la relación de cobertura sobre la transacción prevista altamente probable, la empresa debitará y acreditará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1236-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO, por el valor razonable de la obligación y el derecho o, a falta de estos, por el valor pactado de la obligación y el derecho.

Con posterioridad al reconocimiento del instrumento derivado, la empresa ajustará periódicamente el derecho y la obligación del instrumento de cobertura a su valor razonable, o, a falta de estos, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares. Para tal efecto, la parte eficaz de las variaciones en la medición del instrumento derivado se reconocerá en el patrimonio y se presentará en el ORI y la parte ineficaz será reconocida y presentada en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el derecho sea superior a la obligación, se registrará un activo; por el contrario, cuando la obligación sea superior al derecho, se registrará un pasivo.

Adicionalmente, de acuerdo con los párrafos 30 y 31 de la Norma sobre instrumentos derivados, COTECMAR debe medir periódicamente la eficacia del instrumento de cobertura. Cuando la diferencia entre las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de las variaciones en la partida cubierta entre un 80% y un 125%, la cobertura se calificará como eficaz. Si la eficacia de la cobertura se ubica por fuera del rango señalado durante dos meses consecutivos, se terminará la relación de cobertura y se aplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines de especulación al instrumento de cobertura, así como la norma aplicable para la partida cubierta.

Así las cosas, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es mayor a la obligación, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1236-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO, previa disminución del pasivo, si existe, y acreditará las subcuentas 327201-Ganancias o pérdidas por cobertura de flujos de efectivo, de la cuenta 3272-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR COBERTURAS DE FLUJOS DE EFECTIVO, por la parte eficaz de la diferencia, y 480217-Ganancia por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, por la parte ineficaz de la diferencia.

Por el contrario, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es menor a la obligación, la empresa debitará las subcuentas 327201-Ganancias o pérdidas por cobertura de flujos de efectivo, de la cuenta 3272-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR COBERTURAS DE FLUJOS DE EFECTIVO, por la parte eficaz de la diferencia, y 580420-Pérdida por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, por la parte ineficaz de la diferencia; y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2603-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO, previa disminución del activo, si existe.



Ahora bien, en la fecha de realización de la transacción prevista altamente probable cubierta por el instrumento derivado, es decir, la adquisición del inventario en moneda extranjera, la empresa debe atender lo dispuesto en la Norma de inventarios. Por lo tanto, es pertinente aclarar que aquellos bienes que se adquieran con el propósito de vender o usar en la producción de bienes o la prestación de servicios se deben medir, en el momento de su reconocimiento, al costo de adquisición, que está compuesto por el precio de compra (neto de descuentos), los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización, así como los costos de financiación durante el periodo en el que el inventario cumpla con la definición de activo apto, establecida en la norma de Costos de financiación.

Asimismo, en atención a la norma de Efectos de las variaciones de la tasa de cambio de la moneda extranjera, cuando la transacción de adquisición de los inventarios ocurra en moneda diferente al peso colombiano, la empresa debe medir el precio de adquisición y las erogaciones en moneda extranjera a la tasa de cambio de la fecha de cada transacción. Como en este caso particular se trata de un activo no monetario, estos inventarios no serán objeto de actualización con ocasión de las variaciones en las tasas de cambio en la fecha de presentación de los estados financieros.

De lo anterior se concluye que, en el momento de su reconocimiento, los inventarios adquiridos en moneda extranjera, con independencia de su pertenencia a una relación de cobertura, deben ser medidos al costo de adquisición con la tasa de cambio de la fecha de transacción.

Simultáneamente, en el momento que se realice la transacción prevista altamente probable cubierta por el instrumento derivado, es decir, la adquisición del inventario en moneda extranjera, COTECMAR interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva, dado que la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas, mediante la eliminación de los derechos y obligaciones previamente reconocidos.

Asimismo, en virtud del párrafo 57 de la Norma instrumentos derivados, como se ha obtenido un inventario producto de la transacción cubierta, se debe ajustar su costo, reconocido de conformidad con las Normas de inventarios y efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, por el valor acumulado en el patrimonio con ocasión de la medición posterior del instrumento derivado con fines de cobertura.

En consecuencia, al terminar esta relación de cobertura, es decir, cuando se adquiere el inventario cubierto, la empresa debitará o acreditará la subcuenta 327201-Ganancias o pérdidas por cobertura de flujos de efectivo, de la cuenta 3272-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR COBERTURAS DE FLUJOS DE EFECTIVO, y acreditará o debitará la subcuenta y cuenta que correspondan de la clase 15-INVENTARIOS, por el valor acumulado en el patrimonio en relación con las diferencias eficaces surgidas en la medición posterior del instrumento derivado.

Adicionalmente, si se vence o liquida el instrumento de cobertura, COTECMAR deberá eliminar los derechos y obligaciones reconocidos en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1236-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO y 2603-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO. Sin embargo, si la empresa decide mantener el instrumento derivado sin que exista una nueva relación de cobertura, entonces reclasificará el derecho y la obligación existentes en el activo o el pasivo a la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación y le dará el tratamiento contable definido para este tipo de instrumentos derivados.

De otra parte, durante los periodos contables en que la relación de cobertura sobre la transacción prevista altamente probable se mantenga, COTECMAR presentará el saldo de la subcuenta 327201 como parte del Otro Resultado Integral (ORI), en su Estado de Resultados Integral, y del Patrimonio, en su Estado de Situación Financiera, así como las diferencias ineficaces en el Resultado del periodo, en su Estado de Resultados Integral, y el activo o el pasivo por el instrumento de cobertura, en su Estado de Situación Financiera.

Además, en el periodo contable en que se termine la relación de cobertura, es decir, cuando se adquiere el inventario, se presentará en el Estado de Situación Financiera el saldo del inventario ajustado por la eficacia de la cobertura, previamente reconocida en la subcuenta 327201, y sobre este saldo ajustado se realizará la reclasificación al Costo de ventas, por aquella parte del inventario cubierto que se haya vendido o utilizado en la producción de bienes o la prestación de servicios en tal periodo contable.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100069111 DEL 30-08-2021**

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 e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Ajuste de la diferencia entre el valor del reconocimiento inicial de la inversión de Findeter y el valor patrimonial de la misma

Doctora  
 ADRIANA MAZUERA CHILD  
 Representante Legal  
 Grupo Bicentenario S.A.S  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010042692, el 21 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Antecedentes*

*El Decreto Ley 2111 de 2019, mediante el cual se crea una sociedad que se denominará Grupo Bicentenario, estableció:*

*“Artículo 1°. Creación, denominación, vinculación y naturaleza jurídica. Créase una sociedad por acciones, denominada Grupo Bicentenario, de la Rama Ejecutiva del orden nacional, la cual, una vez constituida legalmente formará una persona jurídica distinta de sus accionistas, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y con domicilio en Bogotá. El Grupo Bicentenario será una sociedad de economía mixta de régimen especial, regida por el derecho privado.*

*En ningún caso la nación podrá enajenar o disminuir su participación accionaria en la Sociedad Grupo Bicentenario sin que medie autorización expresa del Congreso de la República mediante ley de la República.*

(...)

*Artículo 3°. Integración del capital. La nación podrá capitalizar la Sociedad Grupo Bicentenario con acciones de propiedad de organismos o entidades que integren la Rama Ejecutiva del orden nacional vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero público. En este evento, las acciones de la capitalización serán emitidas a nombre y a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

*El capital social inicial de la Sociedad Grupo Bicentenario estará integrado por los recursos producto de la escisión de entidades públicas que ejerzan actividades sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia y/o que*

desarrollen actividades conexas al servicio financiero público, o por los aportes en dinero o en especie de la nación o de organismos o entidades que integren la Rama Ejecutiva del Poder Público. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 1. del Decreto Legislativo 492 de 2020 señaló: “ARTÍCULO 1. Fortalecimiento patrimonial del grupo bicentenario S.A.S. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, la propiedad de todas las empresas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero, que hagan parte de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y que estén registradas a nombre de Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades del orden nacional, quedarán registradas y vinculadas a nombre de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Una vez efectuado el registro a que se refiere el inciso anterior, autorícese a la Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aportar como capital de la empresa Grupo Bicentenario S.A.S. la propiedad accionaria de todas las entidades financieras que hagan parte de la rama ejecutiva del orden Nacional, a su valor intrínseco”. (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con lo anterior, el 24 de septiembre de 2020 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (en adelante “MHCP”) aportó al Grupo Bicentenario las acciones de las siguientes sociedades:

N°	NOMBRE ENTIDAD
1	Banco Agrario de Colombia S.A
2	Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. – BANCOLDEX
3	Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario – FINAGRO
4	Financiera de Desarrollo Territorial S.A. – FINDETER
5	Fondo Nacional de Garantías S.A.
6	Financiera de Desarrollo Nacional S.A.

Sobre el particular, cabe precisar que las condiciones y términos de dicha operación, tales como el número de acciones y el valor de las mismas, fueron aprobados por el Grupo Bicentenario mediante Acta de Asamblea General de Accionistas. Asimismo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante “Carta de Oferta de Suscripción de Acciones” también aceptó las condiciones (número y valor) de las acciones que recibía del Grupo Bicentenario.

De otra parte, se precisa que esta operación corresponde a una transferencia de acciones entre entidades estatales, en la que el MHCP, en virtud de un mandato legal, realizó el aporte en especie señalado a favor del Grupo Bicentenario, que a su vez es una entidad de economía mixta de régimen especial que hace parte de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional.

#### Detalle de la Situación

Posterior a la aprobación del referido aporte de capital al Grupo Bicentenario y con ocasión del cierre contable de la vigencia 2020, se identificó una diferencia entre el valor de la inversión del Grupo Bicentenario, y el valor patrimonial de Findeter.

Dicha diferencia se originó porque el valor real del patrimonio de Findeter a 31 de julio de 2020, difería del valor patrimonial a dicho corte certificado al MHCP y al Grupo Bicentenario por el Revisor Fiscal de Findeter, así:

Valor real del Patrimonio de FINDETER	Valor Patrimonio de FINDETER	Diferencia
---------------------------------------	------------------------------	------------

31/07/2020	Certificado por Revisor Fiscal 31/07/2020 -	
1,245,120,317,930	1,239,063,634,004	(6,056,683,926)

Al respecto, cabe precisar que en aras de la confiabilidad de la información que se tomaría como referente para respaldar la operación, tanto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como el Grupo Bicentenario aceptaron la certificación del Revisor Fiscal como soporte válido para determinar el valor por el cual transferiría las acciones de Findeter al Grupo Bicentenario.

De este modo, en la medición inicial, el valor de la inversión del Grupo Bicentenario en Findeter se registró según lo aprobado en el Acta de la asamblea de Accionistas y de conformidad con lo certificado por el Revisor Fiscal, es decir, por un valor inferior al valor patrimonial real de Findeter, así:

Costo de la inversión registrada en Grupo Bicentenario con base en Certificación Patrimonial aportada por Revisor Fiscal Findeter 31 jul 2021	Valor patrimonial de la participación del Grupo Bicentenario, según Patrimonio de Findeter 31 jul 2021	Diferencia
1,146,724,264,965	1,152,329,583,556	(5,605,318,591)

Por lo anterior, y en el marco del proceso de consolidación que realiza la Contaduría General de la Nación, dicha diferencia genera una partida conciliatoria por operaciones recíprocas entre el Grupo Bicentenario y Findeter.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la actuación de los accionistas del Grupo Bicentenario al asignarle el valor al aporte de acciones efectuado por la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se dio bajo estricto cumplimiento normativo y soportada en la certificación oficial remitida por la revisoría fiscal de Findeter al corte del 31 de julio de 2020, se ha considerado que no hay lugar a retrotraer la operación para corregir la diferencia patrimonial en el origen de la transacción.

No obstante, se ha contemplado la posibilidad de aplicar la NIC 28, cuyo objetivo es “Prescribir la contabilidad de las inversiones en asociadas y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos”. En específico, se plantea la aplicación del párrafo 32 de esta norma, que reza:

“Una inversión se contabilizará utilizando el método de la participación desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:

a) La plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto se incluirá en el importe en libros de la inversión. No se permitirá la amortización de esa plusvalía.

b) Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado del periodo de la asociada o negocio conjunto en el periodo en el que se adquiriera la inversión”.



## Consulta

Teniendo en cuenta lo anterior, acudimos a la Contaduría General de la Nación como máxima autoridad contable, para solicitar la evaluación de la situación expuesta y la emisión de un concepto sobre la aplicabilidad del párrafo 32 de la NIC 28. Para el efecto, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es viable aplicar el párrafo 32 de la NIC 28 en la vigencia 2021, para ajustar la diferencia entre el valor del reconocimiento inicial de la inversión (registrado en 2020) y el valor patrimonial de la misma?
2. En caso afirmativo, ¿podrían afectarse las cuentas del estado de resultado integral de la vigencia 2021 (ingreso), o tendrían que afectarse las cuentas estado de situación financiera (patrimonio)?
3. De no ser viable la alternativa planteada en el punto N°1, ¿qué acciones debería seguir el Grupo Bicentenario para lograr la conciliación de la operación recíproca generada con Findeter?

(...)"

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 19 de agosto de 2021, la doctora Gloria Cristina Orozco Gil del Grupo Bicentenario S.A.S indicó lo siguiente:

"1. La fuente empleada para obtener el "Valor real del Patrimonio de FINDETER 31/07/2020"

La fuente para obtener el valor real del patrimonio de Findeter 31/07/2020, corresponde a los Estados Financieros oficiales de Findeter, al 31 de julio de 2020, debidamente firmados.

2. La fuente que utilizó el revisor fiscal para certificar el patrimonio a ese mismo corte.

La fuente utilizada por el Revisor Fiscal, para certificar el patrimonio al corte del 31 de julio de 2020, según información de Findeter, correspondió a unos Estados Financieros preliminares y no definitivos, situación que derivó en el error documentado en la comunicación CGN 20210010042692, radicada el 21 de julio de 2021."

## CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8-Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, establece:

"Definiciones

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

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

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

(...)

## Errores

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

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

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

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

En el caso particular de la contabilización de las inversiones en controladas, en la Resolución 037 de 2017, en el artículo cuarto, se definió que la medición de las inversiones en controladas para la preparación y presentación de los estados financieros separados sigue lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, es decir, el método de la participación patrimonial, conforme a la NIC 28.

Al respecto, los párrafos 32 y 33 de la NIC 28-Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos establece lo siguiente:

“32 Una inversión se contabilizará utilizando el método de la participación, desde la fecha en que pasa a ser una asociada o negocio conjunto. En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia entre el costo de la inversión y la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la participada, se contabilizará de la forma siguiente:

(a) La plusvalía relacionada con una asociada o negocio conjunto se incluirá en el importe en libros de la inversión. No se permitirá la amortización de esa plusvalía.

(b) Cualquier exceso de la parte de la entidad en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la controlada sobre el costo de la inversión se incluirá como ingreso para la determinación de la parte de la entidad en el resultado del periodo de la controlada en el periodo en el que se adquiriera la inversión.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

Por último, la CGN emitió el concepto contable con radicado N° 20211100003461, del 24 de febrero de 2021, dirigido al Grupo Bicentenario S.A.S, mediante el cual establece, entre otros, lo siguiente:

"(...)

## 2. Registro contable del valor de las inversiones en estados financieros individuales y consolidados

En lo referente a las inversiones y aportes realizados al Grupo Bicentenario, estas inversiones se reconocerán por su valor intrínseco en los estados financieros separados, conforme a lo establecido en el Decreto Legislativo N°492 de 2020. Con posterioridad, en los estados financieros separados, las inversiones en controladas deben medirse por el método de participación patrimonial conforme a la NIC 28.

En el caso de que se incorporen nuevas inversiones en controladas al Grupo Bicentenario, como parte de una transferencia de otra entidad pública, dichas inversiones se reconocerán y se medirán de acuerdo con lo señalado anteriormente. En el evento de que el Grupo Bicentenario adquiera una participación controladora producto de un proceso de estatización, la inversión se reconocerá al costo y se requerirá la identificación de la plusvalía, si existiere, conforme a lo señalado en el párrafo 32 de la NIC 28. Con posterioridad, estas se medirán por el método de participación patrimonial.

La aplicación del método de participación patrimonial requiere la aplicación de políticas homogéneas entre la entidad controladora y las entidades controladas. Ahora bien, cuando las políticas contables sean distintas y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la entidad 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 entidad controladora. La entidad 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.

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Decreto Legislativo 492 de 2020, el Grupo Bicentenario S.A.S debió



reconocer la inversión en Findeter aportadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) por su valor intrínseco, tomando los estados financieros más recientes. Dado que la información certificada por el revisor fiscal correspondía a una información preliminar, la empresa debió efectuar el ajuste del valor de la inversión inicialmente reconocida, tomando como base los estados financieros definitivos de Findeter a 31 de julio de 2020.

Por lo anterior, no es viable aplicar el párrafo 32 de la NIC 28 en la vigencia 2021, para ajustar la diferencia entre el valor del reconocimiento inicial de la inversión (registrado en 2020) y el valor patrimonial de la misma, en tanto no debería existir diferencias al aplicar el valor intrínseco como base de medición inicial de la inversión.

Así las cosas, le corresponderá a la empresa corregir el error contable de acuerdo con los lineamientos establecidos en la NIC 8-Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Así mismo, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de la presentación, para aquellos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto.

En consecuencia, dado que el valor real del patrimonio de Findeter era mayor al valor certificado por el revisor fiscal, la empresa deberá ajustar el valor de la inversión, teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Calculará el valor intrínseco con base los estados financieros definitivos de Findeter a 31 de julio de 2020, ajustando el valor de la inversión y reconociendo en su patrimonio un mayor valor del aporte social realizados por MHCP.
2. Corregirá los incrementos o disminuciones del valor de la inversión correspondientes a su medición posterior, recalculando el valor de las ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial, partiendo del anterior valor, y ajustará las partidas que deben ser objeto de corrección, así:
  - a. Corregirá los incrementos o disminuciones del valor de la inversión reconocidos con ocasión de la aplicación del método de participación patrimonial en periodos anteriores, ajustando el valor de la inversión contra el patrimonio, ya sea afectando resultados de ejercicios anteriores, cuando corresponda a las variaciones por las partidas en el resultado del periodo, o afectando las partidas del patrimonio destinadas para reconocer ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial, cuando corresponda a las variaciones distintas a los resultados del ejercicio.
  - b. Corregirá los incrementos o disminuciones del valor de la inversión reconocidos con ocasión de la aplicación del método de participación patrimonial durante el periodo corriente, ajustando el valor de la inversión y reversando las partidas del ingreso o gasto utilizadas para reconocer las variaciones por las partidas en el resultado del periodo, o las partidas del patrimonio destinadas para reconocer ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial, cuando se trate de variaciones distintas de los resultados del periodo.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100086991 DEL 26-10-2021**

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 e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Variaciones en la participación en el Fondo Nacional de Garantías (FNG)

Doctora  
 ADRIANA MAZUERA CHILD  
 Representante Legal  
 Grupo Bicentenario S.A.S (Grupo Bicentenario)  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050542, el 07 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“En forma atenta me permito solicitar concepto frente al tratamiento contable que se le debe dar al reconocimiento en Estados Financieros Separados del Grupo Bicentenario S.A.S del hecho económico referido a una capitalización parcial realizada por una de las entidades subsidiarias del Grupo, de acuerdo con los siguientes antecedentes:*

*Antecedentes*

*El artículo 1 del Decreto Legislativo 492 de 2020 estableció lo siguientes:*

*“La propiedad de todas las empresas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero, que hagan parte de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y que estén registradas a nombre de Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades del orden nacional, quedarán registradas y vinculadas a nombre de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

*Una vez efectuado el registro a que se refiere el inciso anterior, autorícese a la Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aportar como capital de la empresa Grupo Bicentenario S.A.S. la propiedad accionaria de todas las entidades financieras que hagan parte de la rama ejecutiva del orden Nacional, a su valor intrínseco”.*

*En particular, la participación accionaria del Grupo Bicentenario S.A.S. corresponde a la siguiente relación:*

<i>Accionistas</i>	<i>% de participación</i>
<i>Ministerio de Hacienda y Crédito Público</i>	<i>99.999999473583200%</i>
<i>Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural</i>	<i>0.000000263208382781784%</i>

Total	100.000000%
-------	-------------

Bajo las condiciones definidas por el artículo antes referido, y de acuerdo con lo establecido en el Decreto Ley 2111 de 2019, el 24 de septiembre de 2020 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público aportó al Grupo Bicentenario S.A.S. las acciones de las siguientes sociedades, pasando de manera indirecta las sociedades Fiducoldex y Fiduagraria:

No.	ENTIDADES QUE INTEGRARÁN EL GRUPO BICENTENARIO	SITUACIÓN VINCULACIÓN AL GB	VIGENCIA
1	Banco Agrario de Colombia S.A	Vinculada	2020
2	Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. – BANCOLDEX	Vinculada	2020
3	Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario – FINAGRO	Vinculada	2020
4	Financiera de Desarrollo Territorial S.A. – FINDETER	Vinculada	2020
5	Fondo Nacional de Garantías S.A.	Vinculada	2020
6	Financiera de Desarrollo Nacional S.A.	Vinculada	2020

El Grupo Bicentenario S.A.S. ha reconocido en sus Estados Financieros Separados la inversión inicial en cada entidad Subsidiaria al valor intrínseco y posteriormente actualiza la misma utilizando el Método de la Participación Patrimonial, de acuerdo con el porcentaje de participación respectivo (Radicado CGN: 20211100002131 y Radicado CGN: 20211100003461).

#### Inversión en el Fondo Nacional de Garantías – FNG

Con relación a la inversión patrimonial del Grupo Bicentenario S.A.S. en el Fondo Nacional de Garantías – FNG, se presentó una dilución al cierre del primer trimestre de 2021, cambiando su porcentaje de participación, así:

Componente / Fecha	31/12/2020	31/03/2021	Variación
Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG	90.783860%	52.060683%	38.723177%

Esta dilución tuvo origen en la oferta realizada por el Fondo Nacional de Garantías – FNG a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público de un número de DOSCIENTAS CUATRO MILLONES CUATROCIENTAS OCHENTA Y UN MIL SEISCIENTAS TREINTA DOS (204'481.632) acciones ordinarias de serie "A" a un precio de SEIS MIL SEISCIENTOS DOS PESOS CON SEIS CENTAVOS (\$6.602,06) por acción que equivale al valor intrínseco con corte a 31 de diciembre de 2019, para un total de UN BILLÓN TRESCIENTOS CINCUENTA MIL MILLONES TRES MIL TRESCIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS (\$1,350,000,003,361.92), en las condiciones del Reglamento de Emisión y Colocación de Acciones aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia – SFC, según Resolución No. 1117 del 14 de diciembre de 2020.

La citada oferta fue aceptada por la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público en los siguientes términos:

“Sobre el particular, me permito manifestar la aceptación de la oferta por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para suscribir el total de las acciones ofrecidas por la suma de DOSCIENTAS CUATRO MILLONES CUATROCIENTAS OCHENTA Y UN MIL SEISCIENTAS TREINTA DOS (204'481.632) acciones ordinarias de Serie "A", por valor total de UN BILLÓN TRESCIENTOS CINCUENTA MIL MILLONES TRES MIL TRESCIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS (\$1,350,000,003,361.92).”

Como resultado de esta operación, se presenta a continuación la variación de la composición patrimonial en los Estados Financieros del Fondo Nacional de Garantías – FNG, entre el corte 31 de diciembre de 2020 y el corte 31 de marzo de 2021:

<b>Patrimonio</b>	<b>31/12/2020</b>	<b>30/03/2021</b>	<b>Variación</b>	<b>Capitalización</b>
Capital suscrito y pagado	1,374,558	1,496,966	122,408	450,000
Prima en colocación de acciones	315,459	643,051	327,592	
Reservas patrimoniales	112,044	112,044	(0)	
Resultado del ejercicio anterior	32,126	32,126	-	
Resultado del ejercicio	-	71,213	71,213	
Efectos de adopción por primera vez NCIF	3,081	3,081	(0)	
Otro Resultado Integral	11,183	8,662	(2,521)	
<b>Total Patrimonio FNG</b>	<b>1,848,450</b>	<b>2,367,142</b>	<b>518,692</b>	

<b>Patrimonio FNG a 31 de diciembre de 2020</b>		<b>1,848,450</b>
Porcentaje de participación a 31 de diciembre de 2020	90.783860%	1,678,094
Porcentaje de participación a 31 de marzo de 2021	52.060683%	962,316
Diferencia en patrimonio por disminución del porcentaje de participación de Grupo Bicentenario S.A.S		715,779

Ahora bien, dado que las acciones suscritas por la Nación - Ministerio de Hacienda y Público, fueron pagadas parcialmente (aunque se emitieron en su totalidad), el Fondo Nacional de Garantías – FNG incrementó en el primer trimestre de 2021 el Capital Suscrito en \$1,350.000 millones de pesos y el Capital Suscrito por Cobrar en \$900,000 millones de pesos; de esta forma el Capital Suscrito y Pagado sólo refleja el pago parcial de \$450,000 millones de pesos. Sin embargo, el porcentaje de participación del Grupo Bicentenario S.A.S. automáticamente se redujo del 90.783860% al 52.060683%, debido a la nueva composición accionaria del Fondo Nacional de Garantías – FNG.

Consecuente con lo expuesto, cuando el Grupo Bicentenario S.A.S. toma el patrimonio del Fondo Nacional de Garantías – FNG y aplica el Método de Participación Patrimonial, utilizando el nuevo porcentaje de participación, se ve reflejada una disminución con respecto a la registrada al 31 de diciembre de 2020 originada en el pago parcial de las acciones suscritas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con lo mencionado y considerando que no se ha identificado doctrina de la Contaduría General de la Nación sobre el tema y que las NIC no presentan guías de aplicación para los casos de pagos parciales de acciones suscritas, en aras de realizar un adecuado reconocimiento del hecho económico en los Estados Financieros de la vigencia 2021 del Grupo Bicentenario S.A.S., me permito elevar la siguiente consulta:

#### CONSULTA

- ¿Cuál es el procedimiento y la dinámica contable que se debe aplicar para el reconocimiento en los Estados Financieros del Grupo Bicentenario S.A.S (matriz) de la capitalización realizada por la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el Fondo Nacional de Garantías – FNG y la disminución en el porcentaje de participación que la misma generó en la inversión del Grupo Bicentenario S.A.S?

- ¿Cómo debe reflejarse en los Estados Financieros del Grupo Bicentenario S.A.S., dentro del movimiento patrimonial, la disminución de la participación en el Fondo Nacional de Garantías – FNG, en consideración al impacto originado por el pago parcial de las acciones suscritas por La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP?”

## CONSIDERACIONES

La NIIF 10 - Estados Financieros Consolidados contenida en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Control

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

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

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

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

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

(c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (véanse los párrafos 17 y 18).

8. Un inversor considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una participada. El inversor evaluará nuevamente si controla una participada cuando los hechos y circunstancias indiquen la existencia de cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 7 (véanse los párrafos B80 a B85).

Dos o más inversores controlan de forma colectiva una participada cuando deben actuar de forma conjunta para dirigir las actividades relevantes. En estos casos, dado que ningún inversor puede dirigir las actividades sin la cooperación de los otros, ninguno controla individualmente la participada. Cada inversor contabilizaría su participación en la participada de acuerdo con las NIIF correspondientes, tales como la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos o NIIF 9 Instrumentos Financieros.

(...)

Participaciones no controladoras

22. Una controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro del patrimonio, de forma separada del patrimonio de los propietarios de la controladora.

23. Los cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control son transacciones de patrimonio (es decir, transacciones con los propietarios en su calidad de tales).



(...)

#### Pérdida de control

25. Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria, ésta:

(a) Dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la entidad que ha dejado de ser subsidiaria del estado de situación financiera consolidado.

(b) Cuando se pierda el control, reconocerá cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria a su valor razonable, y posteriormente contabilizará dicha inversión conservada y los importes adeudados por la antigua subsidiaria o a ésta, de acuerdo con las NIIF correspondientes. Ese valor razonable se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9 o, cuando proceda, como el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto.

(c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora.

(...)

#### Derechos que otorgan poder a un inversor sobre una participada

B14. El poder surge de derechos. Para tener poder sobre una participada, un inversor debe tener derechos existentes que le den la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes. Los derechos que podrían dar poder a un inversor pueden diferir entre participadas.

#### Participaciones no controladoras

B94. Una entidad atribuirá el resultado del periodo y cada componente de otro resultado integral a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. La entidad atribuirá también el resultado integral total a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras incluso si los resultados de las participaciones no controladoras dan lugar a un saldo deudor.

B95. Si una subsidiaria tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que estén clasificados como patrimonio, y cuyos tenedores sean las participaciones no controladoras, la entidad computará su participación en el resultado del periodo después de ajustar los dividendos de estas acciones, al margen de que éstos hayan sido declarados o no.

#### Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladoras

B96. Cuando cambie la proporción de patrimonio mantenido por las participaciones no controladoras, una entidad ajustará los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la subsidiaria. La entidad reconocerá directamente en patrimonio la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

(...)"

Entre tanto, la NIC 27 – Estados Financieros Separados, señala:

“10. Cuando una entidad elabore estados financieros separados, contabilizará las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas:

- (a) al costo;
- (b) de acuerdo con la NIIF 9; o
- (c) utilizando el método de la participación tal como se describe en la NIC 28.

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

La NIC 28 – Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos establece lo siguiente:

“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 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).

(...)

12. Cuando existan derechos de voto potenciales u otros derivados que contengan derechos de voto potenciales, la participación de una entidad en una asociada o negocio conjunto se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes, y no refleja la posibilidad de ejercer o convertir los derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos que aplique el párrafo 13.

13. En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una propiedad que existe como resultado de una transacción que da acceso, en ese momento, a los rendimientos asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la entidad se determina teniendo en cuenta el ejercicio eventual de estos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso, en ese momento, a la entidad a los rendimientos.

(...)



## Aplicación del método de la participación

16. Una entidad con control conjunto o influencia significativa sobre una participada se contabilizará como su inversión en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación excepto cuando esa inversión cumpla los requisitos de exención de acuerdo con los párrafos 17 a 19.

(...)

## 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 que subyacen en los procedimientos usados en la contabilización de la adquisición de una subsidiaria también se adoptan en la contabilización de la adquisición de una inversión en una asociada o negocio conjunto.”.

En el caso particular de la contabilización de las inversiones en controladas, en la Resolución 037 de 2017, en el artículo cuarto, se definió que la medición de las inversiones en controladas para la preparación y presentación de los estados financieros separados sigue lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, es decir, el método de la participación patrimonial, conforme a la NIC 28.

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la variación de la composición patrimonial en los estados financieros del Fondo Nacional de Garantías (FNG), el Grupo Bicentenario evaluará si aún ejerce control sobre el FNG, considerando los siguientes elementos definidos en la NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados: (i) el poder sobre la participada; (ii) la exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

A partir de la NIIF 10, es preciso mencionar que, frente a la evaluación del poder, se debe considerar los derechos existentes que le den la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes que tenga el Grupo Bicentenario tras la emisión de acciones; es decir, si el Grupo Bicentenario pierde poder sobre el FNG una vez se emiten las acciones o lo hará únicamente cuando el MHCP pague la totalidad de las acciones suscritas.

Una vez realizada la comprobación del control sobre el FNG, el Grupo Bicentenario, en la elaboración de sus estados financieros separados, procederá de la siguiente manera:

a. Si mantiene el control sobre el FNG, la empresa aplicará el método de participación patrimonial, con base en el nuevo porcentaje de participación, sobre el resultado y las variaciones en el patrimonio del FNG, teniendo en cuenta los derechos existentes.

b. Si no mantiene el control sobre el FNG, pero se configura influencia significativa, la empresa aplicará la política contable que haya definido para la contabilización de las inversiones en asociadas, en atención al párrafo 10 de la NIC 27 – Estados Financieros Separados.

Aunado a lo anterior, el Grupo Bicentenario revelará en las notas a los estados financieros separados la información sobre la variación en la participación en el FNG, además de cualquier otra información relevante, para cada uno de los casos.

En este contexto, frente a sus dos inquietudes enunciadas en su consulta, la capitalización realizada por el MHCP al FNG no es objeto de reconocimiento por parte del Grupo Bicentenario. No obstante, la medición posterior de esta inversión debe reflejar el cambio en el porcentaje de participación patrimonial que tiene el Grupo Bicentenario sobre el FNG, teniendo en cuenta lo descrito sobre los derechos existentes.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100093431 DEL 23-11-2021**

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 e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de la inversión que tiene EPM en instrumentos de patrimonio, en atención a los conceptos de control, influencia significativa y control conjunto.

Doctora  
 ANGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS  
 Directora Normativa Contable  
 Gerencia de Contabilidad y Servicios Financieros  
 Empresas Públicas de Medellín E.S.P.  
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055042, el 07 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Solicitamos su colaboración para una orientación con respecto a la clasificación contable que debemos darle a una participación patrimonial sobre la cual la Superintendencia de Sociedades, para efectos de inscripción en el registro mercantil, ha determinado una clasificación diferente a la que contablemente tiene Empresas Públicas de Medellín E.S.P. – EPM. Para mayor claridad, exponemos los siguientes antecedentes:*

- 1. EPM aplica el Marco Normativo Contable para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público y, con fundamento en estas normas, ha establecido la clasificación para efectos contables de todas sus inversiones en otras empresas.*
- 2. EPM tiene participación accionaria en una sociedad, que siempre ha sido considerada como una de sus inversiones patrimoniales; la cual, para efectos eminentemente contables, está clasificada como inversión en asociada por la influencia significativa que ejerce sobre ella, pero nunca ha sido clasificada como una subsidiaria del Grupo EPM, en la medida que, con esta participación minoritaria, nunca ha sido suficiente para reunir los requisitos de la Normatividad Contable.*
- 3. La Superintendencia de Sociedades, con base en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, llega a la conclusión que, para efectos de registro mercantil, EPM ostenta control conjunto sobre esta empresa.*
- 4. La Superintendencia de Sociedades, mediante resolución, declaró la existencia de una situación de control conjunto ejercido por EPM y otros dos accionistas con respecto de la sociedad en la que tienen participación, en los términos del*

artículo 260 del Código de Comercio. En la misma resolución de la Superintendencia se ordenó a la Cámara de Comercio de Medellín “la inscripción de la situación de control declarada” en aplicación al artículo 30 de la Ley 222 de 1995.

– Desde la óptica de EPM, observamos que los conceptos de subordinación e influencia dominante, esta última como una presunción de subordinación, regulados en el Código de Comercio, son diferentes a los conceptos de control conjunto e influencia significativa establecidos en el Marco Normativo Contable Vigente (NIIF 11 y NIC 28 Por un lado, el Código de Comercio (artículos 260 y 261) define la existencia de subordinación o control cuando el poder de decisión se encuentra sometido a la voluntad de otra y otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz; y establece supuestos de subordinación, tales como contar con una participación en el capital, directa o indirectamente, mayor al 50%; configurar la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejercer influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad, entre otros factores.

En cuanto al concepto de Control Conjunto, la misma norma prescribe que lo habrá cuando el control “es ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad”.

Cabe resaltar que el Código de Comercio no hace referencia exacta al concepto de influencia significativa y que este fue incorporado en el lenguaje contable por las NIIF. Además, la guía práctica actual de la Superintendencia de Sociedades sobre el régimen de matrices y subordinadas sólo hacen referencia a influencia dominante, tal como lo expresa el Código de Comercio.

– Por su parte, el Marco Normativo contable exige diferenciar los conceptos de control, control conjunto e influencia significativa para clasificar contablemente las inversiones patrimoniales. El control conjunto lo define como el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe sólo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control; igualmente, precisa que si el acuerdo contractual requiere una proporción mínima de derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes y esa mínima proporción de derechos de voto requerida puede lograrse mediante más de una combinación de las partes que acuerden conjuntamente, ese acuerdo no es un acuerdo conjunto a menos que el acuerdo contractual especifique qué partes (o combinación de éstas) se requieren para acordar de forma unánime las decisiones sobre sus actividades relevantes.

Respecto al concepto de “influencia significativa” se define como el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de dichas decisiones.

En nuestro concepto, el Marco normativo contable es más taxativo que el Código de Comercio; por ejemplo, para clasificar una inversión como negocio conjunto requiere que efectivamente se confirme que todas las decisiones relevantes (operativas y financieras estratégicas) sean tomadas de forma unánime por las partes que, claramente identificadas, tienen el control conjunto; relegando a un segundo plano el porcentaje de participación en el capital. Igualmente, establece que no puede coexistir control y control conjunto sobre una participada.

5. Como puede observarse, a EPM le asisten razones para deducir que la situación de control conjunto establecida por la Superintendencia de Sociedades para efectos de registro mercantil debe ser diferente a la clasificación para efectos contables puesto que, con base en el Marco Normativo contable aplicable a EPM, se puede afirmar que su participación accionaria en la inversión es calificada como asociada puesto que se ejerce “influencia significativa” pero “sin llegar a tener el control absoluto ni el control conjunto de la misma”.

Adicional a lo anterior y para reafirmar nuestra percepción de las diferencias entre ambas normas (societaria y contable), a continuación, se transcriben algunos de los argumentos utilizados por la Superintendencia de Sociedades para

*determinar la situación de control conjunto para la inscripción en el registro mercantil (lo indicado entre paréntesis y con letra cursiva son aclaraciones nuestras):*

*– Se configura control conjunto, en los términos del artículo 260 del Código de Comercio, debido a que el poder de decisión se concentra en algunos accionistas. (Se aclara que, aunque se trata de tres accionistas, EPM es uno de ellos, los otros dos son partes relacionadas, mientras que EPM no lo es con ninguno de ellos).*

*– El poder de decisión e influencia no es ejercido, de manera exclusiva, por un accionista, a éste se suman también las participaciones de los demás accionistas que participan en la toma de decisiones.*

*– EPM cuenta con posibilidad de designar dos de los cinco miembros de junta directiva, lo cual significa que, junto con los tres miembros designados por los otros accionistas mayoritarios, están en capacidad, entre otros asuntos, de aprobar las decisiones estratégicas de la compañía. (Se aclara que, para la inversión patrimonial en cuestión, las decisiones de junta directiva se toman con el voto favorable de tres de sus miembros según lo establecido en sus estatutos. EPM solo cuenta con la posibilidad de nombrar los dos miembros indicados por la Superintendencia, mientras que el accionista mayoritario y otro accionista que son entre sí partes relacionadas, pueden nombrar la mayoría de los miembros de Junta Directiva y en consecuencia domina el sentido de las decisiones de la participada).*

*– La participación sumada de algunos accionistas es relevante de la totalidad de las acciones suscritas, lo que claramente muestra una excesiva concentración accionaria en sólo tres accionistas.*

*– Estos tres accionistas gozan de plena capacidad para imponerse en el máximo órgano social, específicamente, en el tema de conformación de la junta directiva, que es un aspecto fundamental en materia de control societario. (Se aclara que la participación accionaria de EPM, que es inferior al 50% y los derechos de votos no son suficientes para que con ella pueda emitir votos necesarios para tomar decisiones en la Asamblea de Accionistas de la participada).*

*– EPM tiene una participación real y efectiva en los órganos sociales de la empresa en cuestión, al tiempo que ejerce una influencia junto con los dos accionistas donde se concentra la participación accionaria. (Se aclara que EPM no tiene ningún tipo de acuerdo con los principales accionistas, ni contrato con el resto de los accionistas de la participada. Este hecho no es necesario ni ha sido del interés de los otros dos accionistas a los que hace alusión la Superintendencia, porque aritméticamente su participación accionaria mayoritaria es suficiente para subordinar y controlar a la participada sin necesidad de sumar otros porcentajes accionarios para lograr el mismo objetivo de control).*

*– EPM como accionista está en capacidad de influir, de manera decisiva, en las decisiones de los órganos sociales, en razón a su significativa participación en el capital social de la sociedad subordinada. No cabe duda de que su participación accionaria le permite incidir en todas las decisiones de la sociedad y desvirtúan el control exclusivo por parte del accionista mayoritario y constituye una limitación al control del accionista mayoritario. (Se aclara que dos de los accionistas mayoritarios sí pueden obrar conjuntamente porque son partes relacionadas entre sí, por lo tanto, están en capacidad de tomar las decisiones relevantes de la participada y EPM no impide sus decisiones).*

*– Aun cuando, existan desavenencias entre los accionistas mayoritarios, para esta Superintendencia es claro que esta circunstancia no afecta el control, esto es normal como partes vinculadas. (Se aclara que, según lo definido por el Marco Normativo Contable con respecto a partes relacionadas, EPM no es parte vinculada o relacionada de los otros dos accionistas mayoritarios a los que hace alusión la Superintendencia, lo único en común entre EPM y estos accionistas es que son entidades públicas pero cada una con autonomía e independencia y con orden de adscripción muy distintos. Los otros dos accionistas sí son partes relacionadas entre sí).*



– En la Asamblea General de Accionistas de la empresa en cuestión han intervenido otros accionistas diferentes a los tres mayoritarios, es indudable que no han estado en capacidad de influir, de manera alguna, en la toma de decisiones, dado que los controlantes conjuntos controlan con una participación agregada relevante.

6. A la fecha de elaboración de esta consulta, todas las condiciones y criterios del Marco Normativo Contable que se han tenido en cuenta para calificar la inversión de EPM como asociada, no han variado ni sufrido modificaciones, razón por la cual EPM ha conservado su posición y calificación de su inversión, clasificación que ha pasado el visto bueno de las auditorías financieras externas de grandes firmas de auditoría que las han revisado. La única novedad, y por la cual nos motiva a hacer esta consulta, es la declaratoria de Control Conjunto por parte de la Superintendencia de Sociedades para efectos de inscripción en el registro mercantil, la cual, a nuestro modo de ver, no se enmarca en el Marco Normativo Contable aplicable a EPM.

Nuestra consulta:

*Dada la dualidad de clasificación contable originada por las diferencias conceptuales entre la interpretación de los artículos 260 y 261 del Código de Comercio que hace la Superintendencia de Sociedades y el Marco Normativo Contable aplicable a EPM, respetuosamente solicitamos que valide si la interpretación de EPM es correcta en el sentido que para efectos contables debe primar el Marco Normativo Contable, garantizando que se hayan aplicado cada uno de los requerimientos que en él se establece como Influencia Significativa, independiente a lo que para otros fines y sobre otras normas haya determinado la Superintendencia.”*

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El Marco Conceptual para la Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, contenidas en el Anexo Técnico 1 del

Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 1432 de 2020, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, actualizada por la Resolución N° 035 de 2021, define:

## “CAPÍTULO 2: CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

(...)

### CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

(...)

#### Características cualitativas fundamentales

(...)

#### Representación fiel

2.12. Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar 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 representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62).

(...)

## CAPÍTULO 4: LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

### ACTIVOS Y PASIVOS

(...)

#### Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

4.59. Los términos de un contrato crean derecho 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.

4.60. Se consideran todos los términos en un contrato -de forma explícita o implícita -a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como



obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.

4.61. Los términos que carecen de sustancia se desestiman. Un término carece de sustancia si no tiene un efecto apreciable sobre los aspectos económicos del contrato. Los términos que carecen de sustancia podrían incluir, por ejemplo:

- (a) términos que no obligan a las partes; o
- (b) derechos, incluyendo opciones, que el tenedor no tendrá la capacidad práctica de ejercitar.

4.62. Un grupo o serie de contratos puede lograr, o diseñarse para lograr, un efecto comercial global. Para informar de la esencia de estos contratos, puede ser necesario tratar los derechos y obligaciones que surgen de ese grupo o serie de contratos como una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, si los derechos u obligaciones en un contrato invalidan simplemente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado es que no crea derechos u obligaciones ninguno de los dos contratos. Por el contrario, si un contrato único crea dos o más conjuntos de derechos y obligaciones, que habrían podido ser creados a través de dos o más contratos separados, una entidad puede necesitar contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados, con el fin de representar fielmente los derechos y obligaciones (véanse los párrafos 4.48 a 4.55).” (Subrayado fuera de texto)

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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 1432 de 2020, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, actualizada por la Resolución N° 035 de 2021, establecen:

“NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 28 – INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

(...)

#### DEFINICIONES

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

Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

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

(...)

Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

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

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

(...)

#### INFLUENCIA SIGNIFICATIVA

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

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

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

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 10 – ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

(...)

#### CONTROL

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

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

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

- (a) poder sobre la participada (véanse los párrafos 10 a 14)
- (b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada (véanse los párrafos 15 y 16); y
- (c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor (véanse los párrafos 17 y 18).

8. Un inversor considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una participada. El inversor evaluará nuevamente si controla una participada cuando los hechos y circunstancias indiquen la existencia de cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 7 (véanse los párrafos B80 a B85).

9. Dos o más inversores controlan de forma colectiva una participada cuando deben actuar de forma conjunta para dirigir las actividades relevantes. En estos casos, dado que ningún inversor puede dirigir las actividades sin la cooperación de los otros, ninguno controla individualmente la participada. Cada inversor contabilizará su participación en la participada de acuerdo con las NIIF correspondientes, tales como la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos o NIIF 9 Instrumentos Financieros.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 11 – ACUERDOS CONJUNTOS

(...)

#### ACUERDOS CONJUNTOS

4. Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

5. Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:

- (a) Las partes están obligadas por un acuerdo contractual (véanse los párrafos B2 a B4).
- (b) El acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo (véanse los párrafos 7 a 13).

6. Un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto.

#### Control conjunto

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

(...)

#### Apéndice B – Guía de Aplicación

(...)

## Acuerdo contractual (párrafo 5)

B2. Los acuerdos contractuales pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo contractual de cumplimiento obligatorio es, a menudo, pero no siempre, por escrito, habitualmente en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los mecanismos estatutarios pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes. (...)

B4. El acuerdo contractual establece las cláusulas por las cuales las partes participan en la actividad que es el sujeto del acuerdo. El acuerdo contractual generalmente trata aspectos tales como:

(a) El propósito, actividad y duración del acuerdo conjunto.

(b) La forma en que se nombran los miembros del consejo de administración, u órgano de gobierno equivalente, del acuerdo conjunto.

(c) El proceso de toma de decisiones: los temas que requieren decisiones de las partes, los derechos de voto de las partes y el nivel requerido de apoyo a esos temas. El proceso de toma de decisiones reflejado en el acuerdo contractual establece el control conjunto del acuerdo (véanse los párrafos B5 a B11).

(d) El capital u otras aportaciones requeridas a las partes.

(e) La forma en que las partes comparten los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias, gastos o resultado del periodo, relativos al acuerdo conjunto.

## Control conjunto

B5. Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo. La NIIF 10 define el control y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a los rendimientos variables por su participación en el acuerdo y tienen la capacidad de influir en esos rendimientos mediante su poder sobre el acuerdo. Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente.

B6. Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si tiene el control conjunto del acuerdo. Existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo. La evaluación de si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o controlado por una de sus partes en solitario, puede requerir el juicio profesional.

B7. En ocasiones, el proceso de toma de decisiones que se acuerda entre las partes en su acuerdo contractual de forma implícita conduce al control conjunto. Por ejemplo, supóngase que dos partes establecen un acuerdo en el que cada una tiene el 50 por ciento de los derechos de voto y el acuerdo contractual entre ellas especifica que se requiere al menos el 51 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. En este caso, las partes han acordado de forma implícita que tienen control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes no pueden tomarse sin que lo acuerden ambas partes.

B8. En otras circunstancias, el acuerdo contractual requiere una proporción mínima de derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. Cuando esa mínima proporción de derechos de voto requerida puede lograrse mediante más de una combinación de las partes que acuerden conjuntamente, ese

acuerdo no es un acuerdo conjunto a menos que el acuerdo contractual especifique qué partes (o combinación de éstas) se requieren para acordar de forma unánime las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

B9. El requerimiento de consentimiento unánime significa que cualquier parte con control conjunto del acuerdo puede impedir que cualquier otra parte, o un grupo de otras partes, tomen decisiones unilaterales (sobre las actividades relevantes) sin su consentimiento. Si el requerimiento de consentimiento unánime se relaciona solo con decisiones que otorgan a una parte derechos protectores y no con decisiones sobre las actividades relevantes de un acuerdo, esa parte no es una con control conjunto del acuerdo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo que este concepto se limita a dar respuesta a su consulta en los términos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública y no constituye juicio alguno sobre otra normativa, en particular, la de naturaleza comercial que cita en su comunicación.

Así las cosas, el Marco Conceptual establece la representación fiel como una característica fundamental de la información financiera útil, que se refiere a la representación fidedigna de la esencia del fenómeno económico que se pretende representar, la cual en ocasiones coincide con la forma legal de tal fenómeno. Cuando la esencia económica y la forma legal de un fenómeno económico no coinciden, se debe dar prelación a la esencia económica del fenómeno que se pretende representar, por lo que la empresa deberá basarse en juicios profesionales para el reconocimiento de los fenómenos económicos, con el fin de cumplir esta característica fundamental.

En este sentido, los párrafos 4.59 a 4.62 del mismo Marco Conceptual orientan a los preparadores de la información financiera sobre la manera en que deben evaluar los derechos u obligaciones originados por acuerdos contractuales. Para ello, la empresa debe considerar todos los términos del contrato, tanto explícitos como implícitos, que resulten sustanciales para identificar la esencia económica de tales derechos u obligaciones.

Al respecto, es pertinente señalar que los términos sustanciales de un contrato son aquellos que tienen un efecto apreciable sobre los aspectos económicos de este, por lo que la empresa descartará de su análisis a todos aquellos términos que no impliquen obligación alguna para las participantes o cuyos derechos no se puedan ejercer en la práctica por estas.

Aunado a lo anterior, la NIIF 10 define los criterios para establecer si la empresa tiene control sobre una participada, que se refieren al poder que la empresa tiene sobre la participada; la exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor.



Por su parte, la NIIF 11 establece que un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Por lo que, tiene como características que las partes están obligadas por un acuerdo contractual y el acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo, que existe únicamente cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Sobre el particular, siguiendo el Apéndice B de la NIIF 11, es importante resaltar que las obligaciones y derechos que dan origen al control conjunto pueden estar estipulados de manera explícita o implícita en el acuerdo contractual firmado. Asimismo, el acuerdo conjunto puede tener una forma legal diferente de los contratos, por lo que, por ejemplo, los estatutos de una participada pueden contener, en sí mismos o junto con contratos u otros documentos legales, los términos que conduzcan a la existencia de control conjunto entre los inversores, sin que necesariamente se haya pactado de manera explícita.

En este sentido, por ejemplo, si al revisar los estatutos de la participada se llega a la conclusión de que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren un porcentaje mínimo de los derechos a voto que se puede alcanzar mediante una única combinación de dos o más inversionistas de la participada y la empresa forma parte de esa única combinación, entonces la empresa clasificará esta inversión como acuerdo conjunto, dado que los términos implícitos de los estatutos le otorgan el control conjunto de la participada, junto con los otros inversionistas que forman parte de la única combinación de aprobación de las decisiones sobre las actividades relevantes de la participada.

Adicionalmente, la NIC 28 define la influencia significativa como el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta. La influencia significativa se presumirá si la empresa posee el 20% o más de los derechos a voto que le permiten intervenir en tales decisiones o, en ausencia de este o si este criterio resulta insuficiente, por la ocurrencia de una o más de las siguientes situaciones: (i) tiene representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada; (ii) tiene participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones; (iii) realiza transacciones de importancia relativa con la participada; (iv) realiza intercambio de personal directivo; o (v) suministra información técnica esencial.

En este contexto normativo, EPM debe basarse en juicios profesionales que aborden el análisis de manera integral y que permitan identificar a cuál de las clasificaciones corresponde la esencia económica de la inversión objeto de su consulta, teniendo en cuenta lo concluido en este concepto y lo desarrollado sobre el particular en el extenso de cada una de las Normas referidas, con el fin de que se represente la realidad económica de la inversión, con independencia de su forma legal.

Lo anterior, dado que solamente EPM tiene a su disposición la información completa de la naturaleza económica de su inversión, así como el detalle de las operaciones comerciales, administrativas y financieras en las que tiene el derecho práctico de intervenir y su grado de influencia sobre la determinación de los rendimientos para el inversor.

En todo caso, la clasificación y tratamiento contable de la inversión en los estados financieros elaborados y presentados con base en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público debe atender a los criterios señalados en el Régimen de Contabilidad



Pública, más allá de que las determinaciones de otro orden normativo establezcan otra clasificación. No obstante, se deben reconocer aquellos efectos económicos que dicha diferencia ocasione sobre la situación financiera, el resultado financiero o los flujos de efectivo de la empresa.

\*\*\*

### 4.3 CUENTAS POR COBRAR

**CONCEPTO No. 20211100005391 DEL 04-03-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del subsidio a la comisión de las garantías otorgadas por el Fondo Nacional de Garantías S.A.

Doctor  
 RAÚL JOSÉ BUITRAGO ARIAS  
 Presidente  
 Fondo Nacional de Garantías S.A.  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, la consulta que ha elevado el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG en comunicación del 23 de febrero de 2021 radicada en la CGN bajo el Número 20210010012962, atentamente se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta realizada por el FNG sobre la contabilización del subsidio a la comisión otorgada por la Nación, prevista en el Decreto 1806 de 2020, se expresa:

“El Gobierno Nacional, en desarrollo de las medidas para conjurar la crisis que ocasionó la Pandemia del Covid 19, decretó el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica mediante el Decreto Ley 444 de 2020 y como parte de las iniciativas, estructuró, a través del Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG, un programa especial de garantía denominado “Unidos por Colombia” el cual, en el conjunto de las iniciativas, asciende a \$25 billones.

Este programa de garantía tiene como finalidad otorgar el respaldo necesario que le permita a las Mipymes, (personas naturales y jurídicas) y a la gran empresa, acceder al financiamiento necesario para sobrellevar la baja de ingresos y de esta manera puedan contrarrestar las dificultades económicas que atraviesan a raíz de la pandemia ocasionada por el COVID-19.

Tal como fue expuesto en reunión sostenida con ese Despacho el día de hoy 22 de febrero de 2020, el Gobierno Nacional emitió el Decreto 1806 del 31 de diciembre de 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual se reglamentó el reconocimiento y transferencia del subsidio de la Nación a la comisión del Fondo Nacional de Garantías S.A. –FNG, consistente en la apropiación de recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según las necesidades de constitución de reservas técnicas regulatorias que deba

realizar el Fondo Nacional de Garantías S.A. –FNG y que sean requeridas por la entidad para dar cumplimiento con la regulación correspondiente al otorgamiento de las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos.

El mencionado Decreto igualmente estableció el mecanismo de transferencia de recursos al FNG mediante el pago de los siniestros, esto teniendo en consideración las disponibilidades de caja de la Nación y las necesidades de recursos líquidos del Fondo Nacional de Garantías S.A. –FNG.

El FNG reconoce el riesgo asumido por la emisión de las garantías mediante la constitución de una provisión denominada “Reserva de siniestralidad”, atendiendo su regulación financiera, en especial el régimen de solvencia y reservas técnicas del Decreto 1555 de 2010. Con la entrada en vigencia del Decreto 1806 de 2020, el FNG consideró apropiado la aplicación de la NIC 20 de subvenciones del gobierno, para reconocer el efecto que conlleva el subsidio de la Nación respecto de estas reservas de siniestralidad y los consecuentes subsidios a la comisión para atender los siniestros que se produzcan en ejecución del Programa Unidos por Colombia.

Esta aplicación de la norma busca reflejar de la mejor medida la real situación financiera de la Entidad, por el cual se reconoce, por un lado, que el FNG hace una medición apropiada (bajo su mejor estimación) de las garantías a través de sus reservas técnicas de siniestralidad, y también que, la Nación, derivado de las medidas ordenadas por los Decretos Legislativos de la emergencia y especialmente el Decreto 1806 de 2020, le otorga una seguridad razonable de que el subsidio está amparado y es posible registrar por esta seguridad un activo en los estados financieros de cierre del ejercicio 2020.

Por su parte, el no reconocimiento contable de las disposiciones legales y reglamentarias previstas en las normas que soportan la originación de garantías del FNG bajo el Programa Unidos por Colombia (aprobados por el Comité de Garantías para el Covid19), produce en la situación financiera del FNG una distorsión frente a sus accionistas y el mercado que repercute en limitar artificialmente la capacidad del FNG para continuar respaldando créditos de cara a los objetivos planteados por el propio Gobierno Nacional en el marco del Comité de Garantías del COVID-19.

Con lo anteriormente expuesto, de la manera más atenta solicito un pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, acerca del tratamiento contable que debe darle el Fondo Nacional de Garantías al subsidio del Gobierno Nacional con el fin de reconocer el mandato legal de la Nación, y el marco normativo aplicable al FNG, reflejándolos en el Estado de Situación Financiera de la entidad.”

## **CONSIDERACIONES:**

### **1. De orden Constitucional-Estados de Excepción**

Básicamente los Estados de Excepción Constitucional (E.E.C), son mecanismos a través de los cuales se altera la situación de normalidad y regularidad de los derechos y libertades de las personas garantizadas por la Constitución Política, debido a razones extraordinarias y graves, con la finalidad de proteger otro bien mayor y que habitualmente tienen una duración limitada y pueden cesar anticipadamente una vez que el riesgo o peligro se ha subsanado. A través de la declaración, la cual debe ser motivada, el Gobierno Nacional puede dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.

En Colombia los estados de excepción están consagrados en la Constitución Política, como mecanismos para enfrentar crisis coyunturales frente a las que el Estado, en su normal funcionamiento no puede reaccionar con la premura que se esperaría para atender la necesidad de dar solución a las consecuencias que generan, habiendo sido este el propósito del constituyente al distinguir los escenarios de la normalidad y de la anormalidad, dejando claro que inclusive este último se sujeta al imperio de la Constitución.

En ellos se le asignan al Presidente competencias extraordinarias, quedando así entonces este facultado para expedir normas que ordinariamente le corresponden al Congreso y que se encaminan a atender las emergencias creadas por los hechos, y acerca de las cuales existe un control político y un control jurisdiccional; sin embargo, el poder presidencial no puede actuar sin barreras ni controles, haciendo uso de una potestad legislativa absoluta, en razón de que la misma Constitución señala límites en cuanto a las formalidades para la declaratoria del estado de excepción y al contenido material de las normas que deben guardar relación directa y específica con la situación que determinó el estado de excepción.

Al efecto, veamos uno de los tres estados de excepción contemplado en el artículo 215 de la Constitución Política de Colombia en el título VII, capítulo 6, como lo es el Estado de Emergencia que consiste en perturbaciones que estén afectando el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan una grave calamidad doméstica, regido por los principios de formalidad, proporcionalidad y principio democrático, respecto de estos veamos brevemente lo siguiente:

El primero está relacionado, como su nombre lo indica con las formalidades que debe cumplir cualquier declaratoria de excepción, lo cual significa que los estados de excepción deben ser firmados por el presidente y todos sus ministros, aprobados por el senado y controlados por la Corte Constitucional. El segundo, el de proporcionalidad, en su naturaleza conlleva a que no pueden suspenderse los derechos humanos ni las libertades fundamentales; que no se interrumpen las funciones de los órganos públicos; que los decretos que se expidan deben tener una relación de causalidad con los hechos y que el ejercicio de las facultades estará encaminado a enfrentar la anormalidad con medidas proporcionales a la gravedad de los hechos y durante un tiempo definido, y en lo relativo al tercero como principio democrático, este se orienta a la necesidad de que dentro de las declaratorias de los estados de excepción, se respete la regla de la representatividad y de la democracia, esto es, que el mismo sea aprobado por la mitad más uno de los miembros del senado y que sea declarado por el gobierno nacional en pleno, esto es, por el presidente con la firma de sus ministros.

En el caso del Estado de Emergencia, la Constitución establece que el presidente de la república, con la firma de todos los ministros, puede declararlo cuando sobrevengan hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan grave calamidad pública. Este fue el estado de excepción que se declaró el 17 de marzo, a través del decreto 417 de 2020, pues se consideró que la crisis generada por el COVID-19 implicaba una grave calamidad pública en el país.

## **2. Relacionadas con el Fondo Nacional de Garantías-FNG**

El Fondo Nacional de Garantías S.A, es una sociedad anónima de carácter mercantil y de economía mixta del orden nacional, cuya creación fue autorizada mediante el Decreto 3788 del 29 de diciembre de 1981 y vinculada al Ministerio de Desarrollo Económico, sometido a la supervisión de la Superintendencia Bancaria y a las reglas prudenciales sobre margen de solvencia, patrimonio técnico, constitución de reservas técnicas y demás normas que determine el Gobierno Nacional a partir del 1o. de enero de 2004.

De acuerdo al numeral 3 del artículo 240 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el objeto social del FNG consiste en: “(...) obrar de manera principal pero no exclusiva como fiador o bajo cualquier otra forma de garante de toda clase de operaciones activas de las instituciones financieras con los usuarios de sus servicios, sean personas naturales o jurídicas, así como actuar en tales calidades respecto de dicha clase de operaciones frente a otra especie de establecimientos de crédito legalmente autorizados para desarrollar actividades (...)”

En el marco del Decreto Legislativo 417 de 2020, a través del Decreto Legislativo 492 de 2020, se autorizó el fortalecimiento patrimonial del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG, con el propósito de respaldar nuevas garantías que permitan originar créditos adicionales, todo esto con el fin de mantener activas las relaciones crediticias y financiar tanto a personas naturales como jurídicas que hayan sufrido efectos adversos en su actividad económica causados por los hechos que motivaron la emergencia Económica, Social y Ecológica declarada en el Decreto 417 de 2020.

De conformidad con lo establecido en el literal a) del artículo 1 del Decreto Legislativo 816 de 2020, “el Comité de Garantías para enfrentar el COVID -19 (en adelante, el "Comité de Garantías"), es el órgano técnico de coordinación, seguimiento y evaluación del fortalecimiento patrimonial del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG ordenado por el Decreto Legislativo 492 de 28 de marzo de 2020. El Comité de Garantías estará encargado del diseño, implementación, seguimiento y control de las líneas de crédito creadas para personas naturales o jurídicas que hayan sufrido efectos adversos en su actividad económica por la pandemia del nuevo coronavirus COVID -19 y que sean respaldadas con los recursos resultantes de las operaciones descritas en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 492 de 2020 o con otros recursos destinados por la Nación para este mismo fin. El Comité de Garantías estará integrado por el Ministro de Comercio, Industria y Turismo, o su delegado, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, y los demás integrantes que sean definidos en la resolución que para el efecto emita el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”

En la letra ii) del literal d del artículo 1º del Decreto 816 de 2020, por el cual se establecen normas relacionadas con la administración del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, señala:

“ARTÍCULO 1. Marco especial de autorizaciones del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG para dar acceso al crédito con los recursos transferidos en cumplimiento del Decreto 492 de 2020. Sin perjuicio de las normas aplicables a la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG establecidas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y demás normas aplicables, con respecto a los recursos transferidos al Fondo Nacional de Garantías S.A.- FNG en cumplimiento del Decreto Legislativo 492 de 2020, se aplicarán preferentemente las siguientes reglas: (...)

d) Régimen de autorizaciones. El Comité de Garantías tendrá las siguientes funciones en relación con las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG focalizados en personas naturales y jurídicas que hayan sufrido efectos adversos en su actividad económica causados por la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19: (...)

ii. Definir las características de las garantías, de las operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos, incluyendo, i) el porcentaje máximo de la cobertura de los instrumentos emitidos por el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG; ii) la tarifa de la comisión del Fondo Nacional de Garantías S.A.- FNG y el porcentaje máximo del subsidio a dicha comisión a ser cubierto por la Nación; iii) el monto máximo de operaciones de



crédito que el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG puede garantizar para una línea específica; iv) el monto máximo de créditos garantizados por deudor; v) los mecanismos y oportunidad para la transferencia de los recursos patrimoniales necesarios para el fortalecimiento patrimonial del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG, y de los recursos correspondientes al subsidio de la Nación a la comisión del Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG; y vi) los sectores prioritarios a los cuales dichas garantías e instrumentos deben estar dirigidos.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1º del Decreto 1806 de 2020, por el cual se reglamenta el numeral v) de la letra ii del literal d del artículo 1 del Decreto Legislativo 816 de 2020 y se adiciona la Parte 23 al Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, indica:

“ARTÍCULO 2.23.1. Recursos para el subsidio a la comisión del Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG. En relación con las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG focalizados en personas naturales y jurídicas que hayan sufrido efectos adversos en su actividad económica causados por la pandemia del nuevo coronavirus COVID -19, el Gobierno nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, incluirá anualmente en el Presupuesto General de la Nación, los recursos correspondientes al menor valor entre: (i) el monto máximo de recursos aprobados por el Comité de Garantías a título de subsidio a la comisión; y (ii) los recursos necesarios para respaldar las reservas requeridas por el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG para dar cumplimiento con la regulación correspondiente al otorgamiento de tales garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos.

PARÁGRAFO 1. Para efecto de lo establecido en el presente artículo, el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG presentará anualmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General del Presupuesto Público Nacional, durante la programación y preparación del proyecto anual de Presupuesto General de la Nación, la información relacionada con el valor de las reservas requeridas para respaldar las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG con autorización del Comité de Garantías o quien este delegue, incluyendo la certificación del monto máximo aprobado por el Comité de Garantías, con el fin de incluir las partidas necesarias en el mencionado proyecto para la vigencia correspondiente.

PARÁGRAFO 2. El Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG presentará trimestralmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional la factura por el valor equivalente al ajuste de las reservas constituidas por el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG en el último trimestre y que hayan sido requeridas para respaldar las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG con autorización del Comité de Garantías o quien este delegue, en el marco de los Decretos Legislativos 492 y 816 de 2020.

ARTÍCULO 2.23.2. Transferencia de recursos del subsidio a la comisión. Durante la vigencia de las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General de Presupuesto Público Nacional, transferirá al Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG, el valor requerido para el cubrimiento de las necesidades de caja del Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG que se generen por ocurrencia de los siniestros de los instrumentos garantizados en cumplimiento de (Sic) establecido en los Decretos 492 y 816 de 2020, sin superar el valor apropiado en el presupuesto para la respectiva vigencia fiscal y sujeto al Programa Anualizado de Caja.



PARÁGRAFO. Para el giro de las necesidades de caja de que trata este artículo, el Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG efectuará la solicitud de giro al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Presupuesto Público Nacional, por el valor de los siniestros efectivamente pagados en el trimestre anterior, que en todo caso será menor al valor de las reservas reconocidas de conformidad con lo previsto en el artículo 2.23.1 de este decreto. Este valor deberá ser transferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud de giro que haga el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG de conformidad con los recursos disponibles en el Programa Anualizado de Caja.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre el subsidio a la comisión de las garantías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió la Resolución 2689 de 2020, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 1. Subsidio a la comisión de las garantías. Se ordena efectuar, con cargo a los recursos del FOME, según Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 520 del 15, el siguiente pago del subsidio a la comisión de las garantías otorgadas por el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG en el marco del Decreto Legislativo 492 de 2020 y el Decreto Legislativo 816 de 2020, correspondientes a los créditos efectivamente colocados por los intermediarios financieros y registrados como garantías en el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG durante la vigencia fiscal que termina el 31 de diciembre de 2020 el cual se estima hasta en:

NO	NIT	ENTIDAD FINANCIERA	VALOR	NÚMERO DE CUENTA
1	860.402.272-2	Fondo Nacional de Garantías-FNG	\$1.224.376.200.000	Cuenta de depósito 658181320 Portafolio 0 Banco de la República

Artículo 2. Constitución de la provisión del Fondo Nacional de Garantías – FNG. El Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG presentará trimestralmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional la factura por el valor equivalente a las reservas constituidas por el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG que hayan sido requeridas para respaldar las garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. –FNG en el marco del Decreto Legislativo 492 de 2020 y el Decreto Legislativo 816 de 2020, conforme a la normatividad aplicable. Dichas facturas no podrán superar, en el agregado, el valor establecido en el artículo 1 de esta resolución.

Artículo 3. Transferencia de recursos del subsidio a la comisión. Durante los primeros diez días calendario de cada uno de los meses de enero, abril, julio, y octubre de cada año, el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG presentará la solicitud de giro al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Presupuesto Público Nacional, por el valor de los siniestros efectivamente pagados por el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG durante el trimestre inmediatamente anterior. Este valor deberá ser transferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud del respectivo giro, de conformidad con los recursos disponibles en el Plan Anual Mensualizado de Caja-PAC.

Este valor en ningún caso superará el valor establecido en el artículo 1 de la presente resolución. Dichas necesidades de caja solo podrán generarse por ocurrencia de los siniestros de los instrumentos garantizados en cumplimiento de lo establecido en los Decretos 492 y 816 de 2020.

PARÁGRAFO: Para efectos de la aplicación del presente artículo, se entiende por “siniestros efectivamente pagados” el valor de los siniestros pagados en el periodo, descontando los valores reintegrados al Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG por concepto de la devolución de siniestros que hayan sido pagados en periodos previos por el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG y que correspondan a garantías, operaciones de reafianzamiento y otros instrumentos que emita el Fondo Nacional de Garantías S.A. – FNG en el marco del Decreto Legislativo 492 de 2020 y el Decreto Legislativo 816 de 2020.” (Subrayado fuera de texto)

### 3. Relacionadas con la normativa contable

La CGN mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, en especial la Resolución 056 de 2020, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1 – 2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificaciones.

El Marco Conceptual para la Información Financiera, señala lo siguiente:

Los estados financieros deben reflejar la situación financiera actual de la Entidad, por ello, el numeral 5.1 del decreto 2270 de 2019 establece: “El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su “importe en libros””.

La NIC 20-Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, en sus párrafos 3, 7, 8 y 29 establece:

3. (...) 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.

(...)

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.

(...)

29. Las subvenciones relacionadas con los ingresos se presentan como parte del resultado del periodo ya sea de forma separada o bajo denominaciones generales tales como “Otros ingresos”; alternatively, pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el FNG deberá reconocer en sus estados financieros un activo por los recursos del subsidio a la comisión de las garantías correspondiente al menor valor entre: (i) el monto máximo de recursos aprobados por el Comité de Garantías a título de subsidio a la comisión; y (ii) los recursos necesarios para respaldar las reservas requeridas por el Fondo Nacional de Garantías S.A. , toda vez que el FNG ha venido emitiendo las garantías objeto del subsidio y que existe seguridad razonable de recibir tales recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, en cumplimiento de los Decretos Legislativos 492 y 816 de 2020, que garantizan la disponibilidad, reconocimiento y pago de los recursos.

A 31 de diciembre de 2020, los recursos fueron apropiados y ejecutados en el Presupuesto General de la Nación, de tal manera que, existe certeza razonable de que el MHCP en cumplimiento de su obligación legal de transferir los recursos al FNG ejecutará dicha apropiación presupuestal, previo al cumplimiento de los requisitos exigidos.

Por su parte, atendiendo lo dispuesto en el párrafo 29 de la NIC 20, el FNG podrá presentar la subvención como deducciones de los gastos. Sin embargo, para efectos del reporte de información a la CGN, el subsidio a la comisión se deberá reconocer como “otros ingresos” y no como disminución de los gastos. Lo anterior con el fin de que exista coincidencia y relación de causalidad en el registro de la transacción y en el reporte de operaciones recíprocas de las entidades de gobierno, necesarias para el proceso de consolidación de los Estados Financieros de la Nación. En todo caso, el FNG incluirá las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

- Registros contables para el Fondo Nacional de Garantías S.A. por la transferencia de los recursos del subsidio a la comisión

El derecho será reconocido por el FNG mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno o 132495-Otras subvenciones, según corresponda, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, si la intención es subsidiar al FNG, o en la subcuenta 443090-Otras subvenciones, si los beneficiarios finales son las personas naturales y jurídicas tomadoras de los créditos, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con la recepción de los recursos, el FNG reconocerá la entrada de efectivo, mediante un débito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno o 132495-Otras subvenciones, según corresponda, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

- Operaciones recíprocas entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Fondo Nacional de Garantías

En relación con las operaciones recíprocas, la subcuenta 542405-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES registrada por el MHCP será recíproca con la subcuenta 443005-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES registrada por el FNG, y la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES registrada por el MHCP será recíproca con la subcuenta 443090-Otras subvenciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES registrada por el FNG.

De igual manera, será recíproca la subcuenta 240205-Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR reconocida por el MHCP con la 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR reconocida por el FNG. Por su parte, será recíproca la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR reconocida por el MHCP con la 132495-Otras subvenciones de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR reconocida por el FNG.

- Flujo de información contable entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Fondo Nacional de Garantías

El MHCP y el FNG deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan, con base en las políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100061161 DEL 29-07-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el mercado de valores, o que Captan o Administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

Doctora  
 LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ  
 Directora de Gestión Jurídica  
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010036962 el 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:



## ANTECEDENTES

En la consulta señala:

*“En ejercicio de lo consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, respetuosamente se interpone el presente derecho de petición, donde se solicita aclarar el tratamiento contable aplicable a la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.*

*Considerando lo establecido en la norma citada, amablemente solicitamos que aclaren, las siguientes inquietudes desde una perspectiva contable:*

*1) Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?*

*2) ¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?*

*3) Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?*

*4) ¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?*

*5) En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?*

*En aras de poder resolver las inquietudes planteadas, solicitamos tener en cuenta lo señalado en el artículo 66 de la Ley 1955 de 2020, la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, entre otras normas que regulan la movilización de activos.”*

## CONSIDERACIONES

El artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, Movilización de Activos, señala: “ El Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG podrá ceder a título gratuito a la Central de Inversiones S.A.-CISA, la cartera que se genere por el pago de las garantías otorgadas a créditos dentro del programa especial de garantías Unidos por Colombia. Esta cesión será realizada por el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG en el momento del pago del siniestro. Para este efecto se suscribirá un convenio interadministrativo entre las mencionadas entidades.

Para la gestión de esta cartera, Central de Inversiones S.A. -CISA podrá aplicar sus políticas de normalización de esta clase de activos.

Por su parte, la Central de Inversiones S.A. -CISA deberá girar el producto del recaudo de esta cartera dentro de los noventa (90) días siguientes a su verificación, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, cuenta sin personería jurídica, una vez descontada su comisión por la gestión de cobranza.”



En relación con la normativa contable, 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, resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

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

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores; (...)

ARTICULO 6°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades enunciadas en este artículo, aplicaran el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, salvo lo dispuesto respecto de:

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

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

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 el Activo como, “un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y como un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.”

De igual manera la anterior normativa hace referencia a la baja en cuentas, y al respecto señala, “5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo un reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo: (a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación por la totalidad o parte del pasivo

reconocido.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco conceptual para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, actualizado por la Resolución 168 de 2020, define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los activos:

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

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. (...)

“56. Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”

Así mismo, el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno, actualizado con Resolución 167 de 2020, define los Ingresos, como “los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Pregunta

Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?

En relación con el procedimiento contable a aplicar por parte del Fondo Nacional de Garantías S.A. (FNG), de conformidad con las consideraciones expuestas, y en atención a lo indicado en la Resolución 037 de 2017, mediante la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, al FNG le corresponde la aplicación de dicho Marco Normativo en lo referente a la preparación y presentación de estados financieros excepto en lo concerniente con el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9, conforme lo señala el artículo 6° de dicha Resolución.

Para ello se precisa con base en la excepción de aplicación de los lineamientos de la NIC 39 y la NIIF 9, que el FNG debe atender a las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como a los procedimientos e instrucciones expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por su parte, a la Central de Inversiones S.A. (CISA) le aplica el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administra ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. De acuerdo con dicha normativa, el procedimiento contable que CISA aplicará para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con la cartera recibida del FNG en cumplimiento de lo establecido por el artículo 2.23.8. del Decreto No. Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, será el siguiente:

1. Al recibir la cartera del FNG, registra un débito en la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.
2. Al efectuarse el recaudo de la cartera recibida, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.
3. Cuando registre el ingreso por concepto de la comisión pactada según condiciones del convenio o contrato, reconocerá un débito en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
4. Con el giro de los recursos de la cartera recuperada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien administra el Fondo de Mitigación de Emergencias–FOME (MHCP-FOME), CISA registrará un débito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, un crédito a la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y el valor neto a girar lo registrará mediante un crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el MHCP-FOME aplica el Marco normativo que rige para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, entidad que con la información recibida de CISA por concepto del recaudo de cartera, en la contabilidad del FOME causará el ingreso mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Además, causará el gasto por concepto de la comisión a favor de CISA debitando la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Con el recaudo de los recursos entregados por CISA, el MHCP en la contabilidad del FOME, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS DE INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

## 2. Pregunta

¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?

Al señalar el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, sobre Movilización de Activos, que el producto del recaudo obtenido por la Cartera entregada por el FNG a la Central de Inversiones S.A. (CISA) deberá girarse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia (FOME), el FNG pierde el control sobre dicho activo y en consecuencia los derechos por los beneficios económicos derivados de éste, por lo que la cartera entregada a CISA no sería para su administración, sino que se considera una movilización del activo, considerando además, que CISA deberá incorporarla como activo en su contabilidad.

### 3. Pregunta

Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?

El FNG en aplicación a la normativa contable que le rige y según lo indicado en el punto anterior, deberá desincorporar de su contabilidad el valor de la cartera que entrega a CISA en cumplimiento del Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.

### 4. Pregunta

¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?

De acuerdo con el procedimiento contable descrito para el registro de los hechos económicos aquí señalados, se generaría operación recíproca por los ingresos y gastos afectados por concepto de las comisiones cobradas entre CISA y el MHCP-FOME.

### 5. Pregunta

En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?

Si bien, lo aquí tratado se relaciona con la movilización de activos, para los procedimientos contables señalados anteriormente, no aplica el procedimiento sobre movilización de Activos a que se refiere la Resolución 469 de 2016, la cual se relaciona específicamente con la Cesión y administración de Cartera con más de 180 días de vencida.

\*\*\*

**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. 20211100013991 DEL 07-04-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la diferencia en cambio de los costos por préstamo en moneda extranjera capitalizados en la medición inicial de una propiedad, planta y equipo, durante el proceso de transición al nuevo marco normativo.

Doctor  
 HERMAN EDUARDO GALÁN BARRERA  
 Representante legal  
 Refinería de Cartagena S.A.S.  
 Cartagena, Bolívar

En atención a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400017572, el día 8 de marzo de 2021, mediante la cual realiza aclaraciones sobre el tratamiento contable de la diferencia en cambio de los costos por préstamos en moneda extranjera y a la vez consulta respecto de la aplicación dada por la Sociedad a la NIC 16, se procede a dar respuesta en los siguientes términos:

### ANTECEDENTES

La empresa REFICAR manifiesta lo siguiente:

*“1. Aclaración sobre la aplicación o no de la excepción del párrafo D23 del Apéndice D de la Norma Internacional de Información Financiera 1 – Adopción por primera vez de las NIIF.*

*Considerando que al momento de realizar el proceso de adopción a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), Refinería de Cartagena contaba con información fiable para determinar los costos por préstamos capitalizables incurridos antes de la fecha de transición, se optó por la alternativa de aplicar los requerimientos de la NIC 23 COSTOS POR PRESTAMOS retrospectivamente y, a su vez, no aplicar la exención de NIIF 1 D23.*

*2. Manifestación explícita de que la diferencia en cambio, objeto de consulta, corresponde exclusivamente a los costos por préstamos y no se incluye ningún componente del capital del préstamo.*

*(i) Dentro del rubro de Propiedades, Planta y Equipo en construcción<sup>2</sup> se encontraba, para el año 2013, un valor de COP\$422.554.755.494, correspondiente a la diferencia en cambio originada por los costos de intereses de los préstamos adquiridos en moneda extranjera con destinación específica a la construcción del proyecto de expansión y modernización de la Refinería de Cartagena, y no se incluía ningún componente de capital por préstamos. Lo anterior, tal como lo establecía la normatividad vigente, específicamente el Decreto 2649 de 1993.*



(ii) Se resalta que la NIC 23 COSTOS POR PRESTAMOS determina el tratamiento contable de los costos financieros generados por las obligaciones financieras. Específicamente, esta NIC define en qué casos y por qué montos los costos financieros pueden ser capitalizados como un mayor valor de los activos, e indica cómo se deben capitalizar los intereses de la parte del préstamo que está financiando la construcción de ciertos activos (aquellos que requieren un período sustancial de tiempo antes de estar listos para su uso o venta).

El tenor literal de la NIC 23, párrafo 6, literal (e) es el siguiente:

La diferencia en cambio de los préstamos en moneda extranjera debe ser capitalizada en la medida que se considere un “ajuste al costo por interés”. Es decir, que la diferencia en cambio no debe superar la diferencia entre las tasas de interés de los préstamos locales y las obtenidas en el exterior.

Hechas estas anotaciones, tal como es solicitado por la Contaduría se indica que, la diferencia en cambio, objeto de consulta, corresponde exclusivamente a los costos por préstamos y no se incluye ningún componente del capital.

3. Aclaración sobre el proceso de medición de la propiedad, planta y equipo, en la que se capitalizó la diferencia en cambio objeto de consulta, durante el proceso de adopción por primera vez de las NIIF. Es decir, ¿cuál de las siguientes dos opciones se realizó en la adopción por primera vez? i) se utilizó el valor razonable como costo atribuido o ii) se aplicó retrospectivamente la NIC 16 y demás normas relacionadas.

En relación con este punto, nos permitimos manifestar lo siguiente:

(i) Refinería de Cartagena, en la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y decretos reglamentarios, realizó un análisis de los elementos registrados como parte de los activos fijos con el fin de determinar cuáles cumplían con los criterios del costo de activos fijos, de acuerdo con la NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

(iii) En la adopción por primera vez de las NIIF, Refinería de Cartagena aplicó la NIC 16 retrospectivamente para Propiedad, Planta y equipo, escogiendo la alternativa de reconocimiento a costo histórico. Esto, con excepción de los terrenos, puesto que los mismos fueron reconocidos como costo atribuido por su valor razonable.

4. Aclaración sobre la naturaleza del sistema de información en el que se registra el hecho objeto de consulta, específicamente si corresponde o no a un sistema de información que genera estados financieros para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información contable pública.

En relación con este punto, nos permitimos manifestar que Refinería de Cartagena optó, dentro de sus Políticas de Adopción por Primera vez y bases de presentación, por el uso de la moneda funcional dólar americano (USD) en el reconocimiento inicial de la Propiedad, Planta y Equipo desde el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, de acuerdo con NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS IFRS.

El valor de COP\$ 422.554.755.494 de construcciones en curso que se reclasificó a las cuentas de Propiedades, Planta y Equipo, se realizó con base en el origen pesos de referencia histórica, el cual es de naturaleza de consulta y no tiene impacto contable en el saldo presentado de Propiedades, Planta y Equipo de los Estados Financieros, ya que la moneda funcional, como se mencionó en el párrafo anterior, es el dólar americano.

## CONSULTA

Una vez presentadas las anteriores explicaciones, que no se encontraban originalmente en las comunicaciones con radicado No. 20200010049462 y No. 20200010056882, y que fueron solicitadas a Refinería de Cartagena por parte de

la Contaduría en la mesa de trabajo realizada y mediante comunicación No. 20211100003361, la Sociedad se permite elevar la siguiente consulta a la máxima autoridad contable:

*(i) ¿La diferencia en cambio originada como ajuste al costo por interés de los préstamos adquiridos en moneda extranjera con destinación específica a la construcción de un activo (aquellos que requieren un periodo sustancial de tiempo antes de estar listos para su uso o venta) bajo PCGA, debió considerarse como parte de la Propiedad, Planta y Equipo en el ejercicio de adopción por primera vez de las NIIF a partir del año 2014, teniendo en cuenta que la Sociedad aplicó la NIC 16 retrospectivamente para Propiedad, Planta y equipo, escogiendo la alternativa de reconocimiento a costo histórico?"*

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

## CONSIDERACIONES

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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto Único Reglamentario N° 2420 de 2015 y sus modificatorios, incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución CGN N° 037 de 2017, actualizada por la Resolución CGN N° 056 de 2020, establecen:

“NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 – Propiedades, planta y equipo  
(...)”

7 El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.

9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

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

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

(...)

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

(...)

La Norma Internacional de Contabilidad 21 - establece que las diferencias en cambio se reconocen en el resultado o el otro resultado integral, según correspondan a partidas monetarias o a partidas no monetarias revaluadas.

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 23 – Costos por Préstamos

(...)

5 Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:

(...)

Un activo apto es aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

(...)

6 Los costos por préstamos pueden incluir:

(a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe la NIIF 9;

(b) [eliminado]

(c) [eliminado]

(d) intereses relativos a pasivos por arrendamiento reconocidos de acuerdo con la NIIF 16

Arrendamientos; y

(e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

(...)

8 Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1 – Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera

(...)

7 Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.

(...)

13 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 y en el Apéndice B.

14 Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De la NIIF 1 como principio general, en su párrafo 12 se puede predicar que: “Ésta NIIF establece dos categorías de excepciones al principio de que el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF de una entidad habrá de cumplir con todas las NIIF”, que, en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la empresa debe aplicar las políticas contables definidas en las NIIF y se presume que las estimaciones realizadas con base en las NIIF corresponden a las estimaciones realizadas con base en los PCGA locales, ajustadas por las diferencias en políticas contables entre ambos marcos normativos, en la fecha de transición.

El Apéndice A de la NIIF 1 establece que el costo atribuido es un sustituto del costo y que no reemplaza al costo o al costo depreciado de un activo, en el marco de la adopción de las NIIF por primera vez. En este sentido, dentro de las exenciones a la regla general mencionada, señaladas en el Apéndice D de la NIIF 1, el costo atribuido pudo haber sido aplicado por la empresa en la fecha de transición a las NIIF, si hubiera decidido utilizar alguna de las siguientes tres alternativas para la medición de la propiedad, planta y equipo objeto de su consulta:

- a. Revaluación realizada con base en los PCGA previos en la fecha de transición o anterior.
- b. Valor razonable en la fecha de transición.
- c. Valor razonable en una fecha particular, según los PCGA previos.

Por tanto, como la empresa no eligió ninguna de las opciones contempladas en las exenciones a la regla general de la NIIF 1, se entiende que la empresa no aplicó el costo atribuido definido en dicha norma y sus apéndices y, por tanto, debió aplicar los principios de la NIIF 1 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

Dentro de las principales diferencias en las políticas contables establecidas por las NIIF y los PCGA previos se encuentra el reconocimiento de las diferencias surgidas por las variaciones en las tasas de cambio, como se señala a continuación:

a. La NIC 21 establece que las diferencias en cambio se reconocen en el resultado o el otro resultado integral, según correspondan a partidas monetarias o a partidas no monetarias revaluadas.

b. La regulación anterior establecía que las diferencias en cambio relacionadas con las propiedades, planta y equipo forman parte del valor histórico de estos bienes.

No obstante, el literal “e” del párrafo 6 de la NIC 23 define que dentro de los costos por préstamos se incluyen las diferencias en cambio originadas por los ajustes de los costos por intereses de los préstamos en moneda extranjera. Por ello, la norma permite incluir el diferencial cambiario de los costos por intereses en los activos aptos y que será la Empresa la responsable de asignar los costos capitalizables, previa la determinación del deterioro, tal como lo establece la NIC 23.

Asimismo, el párrafo 8 de la NIC 23 permite la capitalización de los costos por préstamos directamente atribuibles a la obtención o construcción de un activo, durante el tiempo que cumpla con la definición de activo apto.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la diferencia en cambio de la que trata su consulta corresponde únicamente al ajuste de los costos por intereses del préstamo en moneda extranjera capitalizados en un bien, entonces la empresa debió capitalizarla como un mayor valor del activo durante el periodo en el que el bien cumplió con la definición de activo apto. Así, en el momento en que el bien estuvo en las condiciones para el uso previsto por la gerencia, el total del costo capitalizado debió formar parte del costo de reconocimiento de la propiedad, planta y equipo y se debió tener en cuenta en el cálculo de depreciación y deterioro posteriores. Además, es pertinente aclarar que los costos por préstamos y su respectiva diferencia en cambio no pueden ser capitalizados en el bien, desde el momento en que cumple las condiciones previstas por la gerencia para su uso.

Lo anterior en el entendido que la norma permite incluir el diferencial cambiario de los costos por intereses en los activos aptos y que será la Entidad la responsable de evaluar la cantidad de costos capitalizables, previa la determinación del deterioro, tal como lo establece la NIC 23. Así mismo, se debe evaluar que en los casos en que se hubiese presentado suspensiones de la construcción se debió de haber registrado en los resultados.

Se estima entonces que la empresa pudo haber valorado inapropiadamente la aplicación de lo definido por la NIIF 1 en el evento de no haber ajustado la estimación de los costos atribuibles a la propiedad, planta y equipo en construcción, originados por la diferencia en la política contable de reconocimiento de las diferencias en cambios, entre la NIC 21 y los PCGA previos, mediante la eliminación de la diferencia en cambio del costo del bien en construcción y su reconocimiento como parte de los impactos por la adopción de las NIIF por primera vez, según hubiera correspondido en la fecha de transición.

Adicionalmente, es relevante señalar que el RCP, que incluye la doctrina contable pública, de la que forma parte este concepto, es aplicable para el sistema de información que utiliza la empresa para la preparación y presentación de información financiera que cumple con los objetivos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Por tanto, cualquier sistema de información alternativo o paralelo, del que la empresa obtenga información diferente a la información contable pública, se encuentra fuera del alcance del RCP y la CGN no puede pronunciarse al respecto.

\*\*\*



#### 4.7 OTROS ACTIVOS

**CONCEPTO No. 20211100050931 DEL 24-06-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el mercado de valores y que captan y administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los desembolsos realizados para la construcción de redes de energía que serán cancelados con servicio de energía por parte de la Electrificadora del Meta

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las redes de transmisión financiadas por Cenit, las cuales serán canceladas con servicio de energía.

Doctora  
 ANGIE SUÁREZ  
 Profesional de Reportes Financieros  
 CENIT Transporte y Logística de Hidrocarburos  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400033952 el 25 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos

#### ANTECEDENTES

Con el radicado 211400022822 del 5 de mayo de 2021, la Empresa CENIT solicitó el procedimiento contable de las operaciones aquí señaladas con la Electrificadora del Meta, debido a que en el informe de operaciones recíprocas presentan inconsistencias.

*“Teniendo en cuenta que la línea eléctrica es requerida para la operación de la estación se acordaron flujos de pagos para remunerar el alistamiento del servicio de conexión, y continuar con el servicio de conexión 14 años.*

*El contrato se celebró en dos fases desagregadas de la siguiente forma:*

- Fase I: Ejecución y construcción del proyecto de conexión.
- Fase II: Operación y prestación del servicio de conexión.



*En la fase 1 Electrificadora del Meta constituyo un pasivo (por ingreso diferido) el cual se reduce mes a mes a medida que se reconoce el ingreso en el resultado, y Cenit capitalizo una mejora en propiedad ajena ya que se refiere a la construcción y puesta en marcha del activo encomendado por Cenit para su uso.*

*La fase 2 se reconoce con facturas mensuales registradas por ambas partes.*

*Actualmente Electrificadora del Meta reporta el ingreso mensual por lo mencionado en el párrafo anterior, y Cenit registra mensualmente la depreciación de la mejora en propiedad ajena constituida. Ambas partes reconocen en el resultado los efectos del contrato, sin embargo, al no ser una partida reciproca la depreciación se presenta actualmente la diferencia.*

*Dado lo anterior agradecemos su concepto para el reporte de las partidas correspondientes a la Fase 1 por parte de cada entidad.”*

*Con el objeto de contar con mayores elementos, fueron solicitadas las siguientes aclaraciones por las cuales la Empresa manifestó:*

*“i. De las dos entidades que participan en esta operación cuál será la titular o propietaria de las redes construidas por CENIT?*

*Rta. Las redes no fueron construidas por Cenit, el contrato ejecutado por Electrificadora del Meta el cual incluye la ejecución y construcción del proyecto de conexión (Fase 1) y Operación y prestación del servicio de conexión (Fase 2 ). Partiendo de lo anterior la propietaria de las redes de conexión eléctrica es Electrificadora del Meta.*

*ii. El valor de las redes construidas será asumido por CENIT y posteriormente esta inversión será amortizada en la primera y segunda fase a través de la prestación de servicio de la electrificadora?*

*Rta. El valor de las redes de la construcción del proyecto de conexión fase 1, fue asumido por Cenit y dentro de su contabilidad fue reconocido como una mejora en propiedad ajena atendiendo a la normatividad vigente dado que los activos asociados a esta conexión son de uso exclusivo de Cenit. Esta mejora en propiedad ajena es amortizada de forma mensual por el periodo del contrato (14 Años).*

*Así mismo de forma mensual Cenit reconoce la prestación del servicio fase 2 como un costo de energía reconocido como parte los costos de transformación / prestación del servicio (Cuentas 7\* dentro de la clasificación en la Contaduría General de la Nación).*

*Por último, es importante resaltar que las cuentas indicadas anteriormente, no hacen parte de las cuentas susceptibles de reporte dentro de las operaciones reciprocas ante la Contaduría General de la Nación.*

*iii. ¿Durante la fase 1 cuál es el beneficio de la electrificadora, es el valor por el servicio de conexión?*

*Rta. Con el fin de tener un contexto contable de la contraparte recomendamos solicitar directamente esta información a la Electrificadora del Meta, e-mail de contacto Operaciones OR. Reciprocas [operaciones.reciprocas@emsa-esp.com.co](mailto:operaciones.reciprocas@emsa-esp.com.co).*

iv. No es claro el concepto por el cual la electrificadora registra un pasivo diferido y CENIT incorpora a sus activos el valor de redes construidas.

*Rta. Con el fin de tener un contexto contable de la contraparte recomendamos solicitar directamente esta información a la Electrificadora del Meta, e-mail de contacto Operaciones OR. Recíprocas operaciones.reciprocas@emsa-esp.com.co.*

*Con relación al registro de Cenit en cumplimiento de la normatividad vigente al tener la entidad el derecho a un uso exclusivo de los activos construidos por Electrificadora del Meta para la conexión y suministro de energía a la planta de San Fernando, se consideró el reconocimiento de las expensas relacionadas a la fase 1 del contrato como una mejora en propiedad ajena que será amortizada durante la vigencia del contrato (14 Años).*

v. Remitir copia del contrato

*Rta. El contrato se encuentra amparado bajo cláusulas de confidencialidad lo que no permite que desde nuestra gestión pueda llegar a ser remitido el documento en su totalidad, no obstante, en caso de requerir alguna información específica sobre el mismo se las haremos llegar.”*

## CONSIDERACIONES

la Norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO incluida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los estados financieros, del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, señala:

### “10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

### 10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta, 1650-REDES LÍNEAS Y CABLES, como, “Representa el valor de las redes de distribución, recolección y alimentación, así como las líneas y cables de interconexión, transmisión y conducción, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye las redes, líneas y cables de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.

Dicha cuenta se debita entre otros con el valor de las redes, líneas y cables recibidos en donación, cesión u otra modalidad.”

Así mismo, la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO se describe como, “Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.”

Se debita con, 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio, 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado y se acredita con 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.

Además, la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA, “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de energía.”

Se debita con: El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable y se acredita con el valor causado por la prestación del servicio de energía.

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En relación con las inconsistencias que han presentado los informes de operaciones recíprocas entre esa Empresa y la Electrificadora del meta, y como lo expresa en las aclaraciones recibidas que Cenit financió la construcción de las redes de conexión eléctrica y la propietaria de estas es la Electrificadora del meta, corresponde a esta entidad incorporar en su información financiera dicho activo y reconocer en la contabilidad el pasivo a favor Cenit, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 165008-Líneas y cables de transmisión de la cuenta 1650-REDES, LINEAS Y CABLES con crédito a la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Es pertinente señalar que la Electrificadora aplicará la Norma de Propiedades, planta y equipo a los bienes reconocidos.

Posteriormente, la Electrificadora del Meta amortizará el pasivo y reconocerá el ingreso por el valor del servicio de energía prestado a Cenit, debitando la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta 431518-Transmisión de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA.

Por su parte, CENIT al haber dispuesto de los recursos para financiar las líneas de transmisión que la Electrificadora pagará con servicio de energía durante 14 años, reconocerá el derecho a recibir un servicio, para lo cual los desembolsos realizados corresponde reportarlos a la CGN en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuenta que será amortizada periódicamente afectando el costo o gasto por el valor del servicio de energía.

Como puede observarse, la Electrificadora del Meta deberá reconocer las redes como Propiedad, planta y equipo y en el informe de saldos de operaciones recíprocas la Electrificadora reportará la subcuenta 291017-Venta de servicio de energía de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y CENIT la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, es del caso anotar que acorde con el Marco normativo que aplica a cada una de las entidades, efectuarán los ajustes a que haya lugar, a fin de que la información financiera cumpla con las características de Relevancia y Representación fiel.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20211100064691 del 11-08-2021

\*\*\*

**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

**CONCEPTO No. 20211100037601 DEL 04-06-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores y que Captan o Administran Ahorro del Publico
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del Impuesto de renta y complementarios para el reporte de información financiera a través de la plataforma CHIP.

Doctora  
 KATHELEEN PATRICIA VEGA PETRO  
 Analista de reportes  
 Esenttia S.A.  
 Cartagena, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400029172 el 28 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“De acuerdo a lo estipulado en la resolución 706 del 16 de diciembre por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación; Esenttia S.A. identificada con el nit (Sic) 800.059.470 ID 923271519 realiza periódicamente el reporte de información contable a través de la plataforma CHIP.*

*Por medio del presente nos permitimos dirigirnos a ustedes con el fin de elevar la consulta sobre la naturaleza de la cuenta 5.8.21.01 Impuesto sobre la renta y complementarios dado que durante el proceso de construcción del reporte de información contable pública convergencia correspondiente al primer trimestre 2021 nos encontramos con un error de validación en la cuenta 582101 Impuesto sobre la renta y complementarios dado que en nuestra contabilidad esta cuenta presenta saldo crédito lo cual no es permitido dentro del aplicativo:*

(...)

*El saldo crédito obedece a que en Esenttia se realiza la provisión mes a mes tomando como base la utilidad fiscal antes de impuestos y multiplicando por la tasa efectiva, dado que acumulado al mes de marzo estamos presentando una pérdida fiscal se produce un gasto de renta con naturaleza crédito.*



*Por lo anterior, nos permitimos solicitar la habilitación de la cuenta mencionada para ser reportada con naturaleza”*

## CONSIDERACIONES

En Sentencia C-891/12 la Corte Constitucional precisa:

“(…) No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma “clara e inequívoca”, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa. (…)” (Subrayado fuera de texto)

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 y modificado por el Decreto 1432 de 2020, señala en el Capítulo 4-Elementos de los estados financieros lo siguiente:

“Definición de pasivo

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

4.27 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

- (a) la entidad tiene una obligación (…)
- (b) la obligación es transferir un recurso económico (..)
- (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados

(…)

Definiciones de ingresos 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.

(…)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, al Anexo técnico compilatorio antes referido, señala en la Norma Internacional de Contabilidad 37. Provisiones, pasivos y activos contingentes, lo siguiente:

“Definiciones

10 (…)

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

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.

(...)

Reconocimiento

Provisiones

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

- (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplan, no debe reconocer una provisión.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución 037 de 2017 actualizada mediante Resolución 223 de 2020, incorporó el Catálogo General de Cuentas que deben usar 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, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

## CONCLUSION

Las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, tienen la autonomía para determinar el catálogo de cuentas acorde con el objeto del negocio y necesidades de información, y en este podrán incluir la descripción y dinámica de las cuentas para el registro de los hechos económicos.

No obstante, para el reporte de la información financiera a la CGN, las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán homologar la información financiera al Catálogo General de Cuentas incorporado mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, el cual no contiene descripciones y dinámicas contables.

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

Frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma clara e inequívoca, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa y, el

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) mediante Decreto, se encarga de fijar los plazos para presentar y pagar dichas obligaciones tributarias.

En este sentido, el Impuesto de renta y complementarios no cumple con los criterios para ser reconocido como una provisión, por lo tanto, deberá registrarse en el Estado de Situación Financiera como un pasivo, toda vez que el saldo a pagar que resulte de la liquidación configura una obligación con la Administración de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por sucesos pasados, donde se compromete la salida de recursos económicos. La contrapartida de la obligación será el gasto, al haber un incremento en el valor del pasivo.

Así las cosas, cuando Esenttia determine el valor de la obligación por concepto de Impuesto de renta y complementarios, debe registrar un gasto y un pasivo homologado al Catálogo General de Cuentas de la CGN en las subcuentas 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE, y 244001-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Si el cálculo del impuesto de renta que realiza la entidad en forma mensual, es cero o negativo; no hay razón para reconocer un gasto y un pasivo, al no cumplir con los criterios de reconocimiento de la normativa contable.

De lo anterior se concluye que, Esenttia deberá ajustar el proceso contable a fin de reconocer el hecho económico del caso particular conforme a los criterios de la normativa contable, el cual puede diferir de los principios tributarios, por lo tanto, no es posible habilitar la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE en las condiciones por usted expuestas.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100096461 DEL 29-11-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de las obligaciones a cargo de la empresa

Doctor  
 MANUEL FERNANDO RENTERÍA VELÁSQUEZ  
 Subdirector de Procesos Judiciales  
 Fondo Nacional de Garantías S.A.  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400057202, el 21 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Solicito su colaboración con el fin de emitir un concepto mediante el cual se indique si las sociedades que prestan servicios financieros se encuentran en la obligación de castigar sus obligaciones previo a su venta.”*

Mediante correo electrónico del 22 de octubre de 2021 se solicitó ampliación del contexto de la consulta, sin recibir respuesta alguna.

**CONSIDERACIONES**

La CGN mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, en especial la Resolución 056 de 2020, incorporó 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.

El Marco Conceptual para la Información Financiera, anexo al Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, define un pasivo de la siguiente manera:

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

4.27 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

(a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35);

- (b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41); y  
(c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47).

## Obligación

4.2 El primer criterio para un pasivo es que la entidad tenga una obligación.

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.

4.30 Si una tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene el derecho a recibir ese recurso económico. Sin embargo, un requerimiento para que una parte reconozca un pasivo y lo mida por un importe especificado no supone que el tercero (o terceros) deba reconocer un activo o lo mida por el mismo importe. Por ejemplo, Normas concretas pueden contener criterios de reconocimiento o requerimientos de medición diferentes para el pasivo de una parte y el activo correspondiente del tercero (o terceros) si dichos criterios o requerimientos distintos son consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante, que represente fielmente lo que pretende representar.

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 especificadas, 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”.

Por otro lado, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

(...)

### 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

(...)

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

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

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, los pasivos son obligaciones presentes a cargo de la empresa de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

En este sentido, la baja en cuentas de las obligaciones a cargo de la empresa procederá, entre otras circunstancias, cuando caduque la acción de cobro; cuando la obligación sea transferida a un tercero; o cuando



opere alguna causal relacionada con su extinción como el pago, la prescripción, la novación, la compensación, la remisión y demás formas de extinguir las obligaciones reguladas en el ordenamiento jurídico. Lo anterior, por cuanto al no existir actualmente, o en el futuro, probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, las obligaciones no cumplen con los criterios para su reconocimiento.

Así las cosas, corresponde a la empresa realizar una evaluación de las obligaciones reconocidas en la información financiera y proceder a efectuar la baja en cuentas de las partidas que no cumplen los requisitos para su reconocimiento, teniendo en cuenta que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

\*\*\*

**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. 20211100069461 DEL 01-09-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Recursos recibidos en administración

Doctor  
 FERNANDO MOLINA  
 Vicepresidente Financiero (E)  
 Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO)  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041212, el 13 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“(...) Sobre el particular consideramos importante resaltar que FINAGRO fue creado por mandato de la ley 16 de 1990 como una sociedad de economía mixta del orden nacional, organizado como establecimiento de crédito, vinculado al Ministerio de Agricultura, con patrimonio propio y autonomía administrativa. (...)”*

*En cumplimiento de estos mandatos normativos, FINAGRO ha suscrito convenios para la administración de recursos dirigidos al sector agropecuario con entidades públicas y privadas, entre ellas, con el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.*

*Por autorización de la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC), FINAGRO administra dichos recursos en contabilidades separadas, con el propósito de mantener independencia y transparencia en la administración de los mismos, e igualmente rendir cuentas de forma ágil y oportuna de la gestión realizada con éstos.*

*Ello teniendo en cuenta que FINAGRO, como establecimiento de crédito, se encuentra sujeto a la normatividad establecida por la SFC en lo que tiene que ver con márgenes de solvencia, patrimonio técnico y niveles de liquidez, los cuales se verían afectados al incorporar en los estados financieros propios de la Entidad, recursos administrados que no provienen de operaciones inherentes al redescuento.*

*Este procedimiento fue reconocido en el pasado por la CGN, tal como fue manifestado al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural en comunicación No 20164600030761 del 12 de octubre de 2016 en la cual la Subcontaduría de Centralización de la Información manifestó:*

*“Otro aspecto a tener en cuenta, es que FINAGRO por su naturaleza jurídica se asimila a una sociedad fiduciaria que está facultada para administrar recursos para el desarrollo de proyectos agropecuarios, los cuales son administrados con total independencia operativa y financiera de los recursos propios de FINAGRO, esta administración se lleva a través de Fondos Cuenta o Encargos Fiduciarios, que no son entidades contables públicas, por lo tanto, no presentan información a la Contaduría General de la Nación.”*

*Es de aclarar que FINAGRO rinde informes periódicamente a cada una de las entidades que entregan el recurso en administración, acerca del estado de la gestión de los recursos encomendados con el propósito de que éstos realicen la incorporación de las cifras en sus estados financieros.*

*Por lo anterior, muy amablemente solicitamos – si es procedente – ratificar la práctica que ha venido aplicando FINAGRO a los recursos administrados, ya que para la CGR el pronunciamiento realizado por la Subcontaduría de Centralización de la Información en el año 2016 fue anterior a la emisión de la Resolución 037 de 2017 de la CGR y al concepto No. 2020200055581 del 20-10-2020 emitido a ENTerritorio, y en consecuencia presuntamente no se reflejan la totalidad de los activos y pasivos a cargo de la Entidad.”*

## CONSIDERACIONES

Sobre FINAGRO, el Decreto Ley 663 de 1993, estatuto orgánico del sistema financiero, señala:

“FONDO PARA EL FINANCIAMIENTO DEL SECTOR AGROPECUARIO FINAGRO

ARTICULO 227. ORGANIZACION.

1. Naturaleza jurídica. El Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario, FINAGRO, creado por la Ley 16 de 1990, es una sociedad de economía mixta del orden nacional, organizada como establecimiento de crédito, vinculada al Ministerio de Agricultura, con patrimonio propio y autonomía administrativa.

2. Objeto. El objeto de Finagro es promover el desarrollo agropecuario y rural mediante instrumentos financieros y de inversión a través del redescuento o fondeo global o individual de las operaciones que hagan las entidades bancarias, financieras, fiduciarias y cooperativas vigiladas por la Superintendencia Financiera y por la Superintendencia de Economía Solidaria, o mediante la celebración de convenios con tales instituciones, en los cuales se podrá pactar que el riesgo sea compartido entre Finagro y la entidad que accede al redescuento.

Finagro podrá también implementar y administrar instrumentos de manejo de riesgos agropecuarios, de acuerdo con las normas establecidas para el efecto por la Comisión Nacional de Crédito Agropecuario. (...)

ARTICULO 230. OPERACIONES.

1. Operaciones autorizadas.

En su condición de organismo financiero y de redescuento y para desarrollar su objeto social, Finagro podrá:

1. Captar ahorro interno, mediante la emisión de cualquier clase de títulos, previa autorización de la Junta Directiva del Banco de la República, para lo cual podrá administrar directamente las emisiones de títulos o celebrar para este fin los contratos de fideicomiso, garantía, agencia o pago a que hubiere lugar.
2. Celebrar operaciones de crédito externo con sujeción a las disposiciones que reglamenten ese endeudamiento para las entidades financieras.
3. Redescantar en forma individual o global las operaciones financieras que efectúen las entidades que integran el Sistema Nacional de Crédito Agropecuario y los demás intermediarios financieros vigilados por la Superintendencia Financiera.
4. Celebrar contratos o convenios con entidades públicas o privadas nacionales o con organismos multilaterales, para utilizar y administrar recursos propios o externos para la ejecución de programas en cumplimiento de su objeto, sin que esta gestión implique que obre como ente fiduciario. (...)"

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

“ARTÍCULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se 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.”

Por su parte, 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, precisa:

“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 representaría de forma fiel el fenómeno económico (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, define un activo como sigue:

“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.”

Posteriormente, sobre el control, señala:

“4.19 El control vincula un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de una propiedad inmobiliaria sin controlar la totalidad de los derechos que surgen de la propiedad de dicho elemento. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no los derechos que surgen de poseer la propiedad en su totalidad, la cual no controla.

4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.

4.22 El control de un recurso económico habitualmente surge de la capacidad de exigir los derechos legales. Sin embargo, el control puede surgir también si una entidad tiene otros medios de asegurar que tiene la capacidad presente, y no la tiene un tercero, de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios que pueden proceder de éste. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Marco Conceptual establece:

“Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

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.

4.60 Se consideran todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los recursos entregados en administración a otras entidades, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“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. (...)”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales 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, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Por su parte, sobre los recursos entregados en administración, la Resolución 090 de 2020, procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que son aquellos recursos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad o empresa 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.

En consecuencia, FINAGRO deberá analizar cada contrato o convenio firmado e identificar la esencia económica de los mismos para así efectuar un correcto tratamiento contable.

Ahora bien, FINAGRO como empresa administradora de los recursos, a quien no se le transfiere el control y no recibe los recursos en sus cuentas propias, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público y, teniendo en cuenta su condición especial de empresa vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución 037 de 2017, reportando los recursos recibidos en administración en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a la gestión no serán incorporados en la información financiera de FINAGRO, puesto que ello le compete a la entidad que tiene el control con base en la información periódica suministrada por la empresa administradora.

Por su parte, el Concepto CGN No. 2020200055581 del 20 de octubre de 2020, referido en su consulta, fue derogado por el Concepto CGN No. 20211120003711 del 01 de marzo de 2021, dirigido a la doctora Flor Zulian Salamanca Díaz, subdirectora financiera del Departamento Nacional de Planeación.

\*\*\*

**4.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

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

**4.17 INGRESOS FISCALES**

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

**4.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES**

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

**4.19 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS**

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

## 4.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

**CONCEPTO No. 20211100054301 DEL 06-07-2021**

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>	Tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Defensa para el Fondo de Solidaridad administrado por la Caja Promotora de Vivienda y de Policía.

General (RA)  
 LUIS FELIPE PAREDES CADENA  
 Gerente General  
 Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034042, el 25 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*Sobre el Concepto No. 20192000002911 emitido por la CGN, sobre el tratamiento contable de los recursos que el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) transfiere al “Modelo Héroe – Fondo de Solidaridad”, la Caja Promotora de Vivienda Militar (Caja Honor) y de Policía ha considerado que la CGN no contempló información adicional relacionada con i. el objeto de Caja Honor, ii. La razón por la cual está incluida en el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan y Administran Ahorro del Público, iii. aspectos propios del Fondo de Solidaridad y iv. el manejo presupuestal; que permite establecer que los recursos transferidos por el MDN no cumplen con la definición de subvención del gobierno establecida en la NIC 20.*

*Con base en lo anterior, la entidad reitera la información expuesta en diferentes solicitudes del concepto y mesa de trabajo adelantada por la CGR, la cual agradecen sea tomada en cuenta por la CGN en relación con el manejo contable que debe dar Caja Honor a los recursos que transfiere el MDN al Fondo de Solidaridad.*

#### 1. Clasificación de Caja en el Marco Normativo para Entidades de Régimen Especial:

*El Artículo 2 de Ley 973 de julio 21 de 2005 establece que “la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado de carácter financiero del orden nacional, organizada como establecimiento de crédito, de naturaleza especial, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, vinculada al MDN y vigilada por la Superintendencia Financiera”.*

*Caja Honor, ante la Superintendencia Financiera de Colombia está catalogada como una Institución Oficial Especial cuya misión es entregar soluciones de vivienda y administrar los aportes de los afiliados, con transparencia, efectividad y enfoque digital, soportado en un equipo humano con vocación de servicio, espíritu innovador y liderazgo, para satisfacción y bienestar de los miembros de la Fuerza Pública y sus familias, impactando la moral de la tropa.*

*Sobre el concepto emitido por la CGN, Caja Honor presenta las siguientes reservas:*

*i. La CGN clasifica a Caja Honor como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, siendo la clasificación correcta como Entidad de Régimen Especial, situación que conlleva a cumplir criterios de subvención y no de transferencia.*

*ii. La clasificación de Caja Honor como parte de dicho Marco, generó inquietud incluso en la propia CGN, que en su momento incluyó a la Caja en el Marco de la Resolución 051 de 2013 (derogada por la Resolución 743 de 2013) por ser considerada una Entidad de Régimen Especial, y posteriormente en el Marco de la Resolución 414 de 2014, por ser considerada una Empresa Comercial e Industrial del Estado.*

*iii. La clasificación de una transacción como transferencia o subvención no depende del Marco Normativo aplicado por los involucrados, sino de las características propias de la transacción, y de los principios establecidos en cada Marco, en este caso, del de Entidades de Gobierno para el MDN y el de Entidades de Régimen Especial, Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para Caja Honor.*

## *2. Análisis del cumplimiento de la definición de subvención en la NIC 20:*

*Desde el periodo de preparación obligatoria, establecido en la Resolución 743 de 2013 (derogada por la Resolución 037 de 2017), la Caja definió que la transferencia de recursos por parte del MDN, para el Fondo de Solidaridad, no cumple con la definición de subvención del gobierno establecida en la NIC 20, por lo siguiente:*

*El artículo 1 del Decreto Ley 353 de 1994, (modificado por el artículo 1 de la Ley 973 de 2005), quedará así:*

*“Artículo 1º. Definición y objeto. (...) 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.”*

*Mediante los Parágrafos 2 y 3, del Artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9o. de la Ley 973 de 2005, y 1o. de la Ley 1305 de 2009, se determinó la creación del Fondo de Solidaridad así:*

*“Parágrafo 2. En el evento del fallecimiento de un afiliado cuyos beneficiarios no queden disfrutando de asignación de retiro, pensión o sustitución, estos en el orden establecido en los estatutos de carrera para cada categoría, tendrán derecho a acceder a una sola solución de vivienda para todos, acorde a la categoría del causante y en los términos indicados dentro de las categorías de las Fuerzas Militares o de la Policía Nacional, solución que si es del caso será compartida por partes iguales por los beneficiarios reconocidos como tales.*

*Igual procedimiento se seguirá con quien sufra una discapacidad y quede retirado del servicio sin derecho al disfrute de asignación de retiro o pensión.*

*Para el cumplimiento de lo anterior, todos los afiliados harán un aporte de una cuota extraordinaria por un monto igual al siete por ciento (7%) del sueldo básico con el fin de constituir un fondo que funcionará únicamente con este objetivo.*

*Este Fondo se nutrirá en lo sucesivo con:*

- 1. Un aporte del siete por ciento (7%) de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.*
- 2. Un aporte del siete por ciento (7%) de la asignación básica de quienes les sea aplicado el 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 demás aportes que determine la ley.*

*Parágrafo 3. 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".*

*Tal como se observa en el parágrafo 2 antes citado, los recursos que transfiere el MDN al Fondo de Solidaridad son adicionales a los establecidos como obligación legal, y los realiza para que, en todos los casos, los beneficiarios del Fondo accedan a vivienda propia.*

*Por lo tanto, no se puede asegurar que la transferencia de estos recursos cumpla con la definición de subvención del gobierno, puesto que:*

- i. No constituye una ayuda gubernamental para Caja Honor, sino para los beneficiarios del Fondo de Solidaridad.*
- ii. Las transacciones que se realizan con los recursos dispuestos en el Fondo de Solidaridad, por transferencia del MDN, de acuerdo con lo establecido en Parágrafo 3 del Artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9o. de la Ley 973 de 2005, y 1o. de la Ley 1305 de 2009, no se distinguen de las demás transacciones que realiza Caja Honor haciendo uso de los aportes del siete por ciento (7%) de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, del siete por ciento (7%) de la asignación básica de quienes les sea aplicado el subsidio de vivienda, ni del porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.*

### *3. Aspectos presupuestales*

*A nivel presupuestal, más allá de las diferencias conocidas, que existen frente al manejo contable, es de anotar que, en aras de mantener la armonía entre el origen de las partidas presupuestales y el reconocimiento de los*



*hechos económicos, Caja Honor ha registrado históricamente, los recursos recibidos por el MDN con destino específico al Fondo de Solidaridad, como una transferencia de recursos a favor de terceros.*

*Lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 96 del Decreto 111 de 1996, la Caja no hace parte del Presupuesto General de la Nación, por su parte se rige bajo el marco normativo de la Resolución 2416 de 1997.*

*El Decreto 2411 del 30 de diciembre de 2019 “Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2020, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos”, el MDN registra los recursos que envía a Caja Honor “Entidad de Régimen Especial” con destino a cubrir la solución de vivienda de los afiliados a través del modelo Fondo de Solidaridad, en el rubro “03-04-02-024 Transferir al Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía Numeral 5 Parágrafo 2 Artículo 1 Ley 1305 de 2009 (no de pensiones)”, el cual se encuentra apropiado en la cuenta 03 Transferencias Corrientes, Subcuenta 03-04 Prestaciones Sociales, que está definido en el Manual de Clasificación presupuestal 2018 del Presupuesto General de la Nación en armonía con estándares internacionales como “las transferencias que los órganos del PGN hacen a los hogares o a sus empleados con el fin de cubrir las necesidades que surgen de los riesgos sociales, y sin recibir de estos ningún bien, servicio o activo a cambio como contrapartida directa. Se entienden como riesgos sociales los eventos o circunstancias adversas que pueden afectar el bienestar de los hogares, imponiendo una demanda adicional de recursos o reduciendo sus ingresos, como por ejemplo la enfermedad, la invalidez, la discapacidad, los accidentes o enfermedades ocupacionales, la vejez, la sobrevivencia, la maternidad y el desempleo”.*

#### **SOLICITUD**

*Teniendo en cuenta lo antes expuesto, y las siguientes consideraciones:*

*1. Caja Honor remitió a la CGN oficio de fecha 08 de octubre de 2020, en el que presentó la información antes citada.*

*2. En la mesa de trabajo que se llevó a cabo el 26 de octubre de 2020, entre la CGN y Caja Honor, fue expuesta por parte de los funcionarios de la Caja, a los funcionarios que la CGN designó, la información antes citada, sin que se cambiase la postura de la CGN sobre lo que conceptuó frente al tratamiento contable que debe dar la Caja a las transferencias que realiza el MDN al Fondo de Solidaridad.*

*3. En respuesta a los dos anteriores puntos, la CGN remitió oficio 20201100051191 del 03 de noviembre de 2020 en el que indica lo siguiente:*

*“Teniendo en cuenta que, en la consulta remitida y en la información presentada en la mesa de trabajo virtual realizada el día 26 de octubre de 2020, no se expusieron elementos que induzcan a modificar o dar alcance a los conceptos emitidos por la CGN sobre los recursos transferidos por el Ministerio de Defensa al Fondo de Solidaridad de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, se reiteran las conclusiones establecidas en los conceptos 20202000041071 del 06 de agosto de 2020 y 20192000002911 del 06 de febrero de 2019.*

*4. Caja Honor, surtidas las mesas de trabajo y analizados los conceptos remitidos por la CGN, reiteró a la CGN oficio 03-01-20201123045031 de fecha 23 de noviembre de 2020, en el que resaltó las características de régimen especial de la Entidad y mediante las cuales se resalta la información antes citada.*

*Puesto que Caja Honor considera que, si se expusieron diversos elementos tendientes a modificar por parte de la CGN el concepto en cuestión, sobre los que la CGN no se pronunció en su respuesta del 3 de noviembre.*

*Adicionalmente, como se ha indicado previamente, el concepto de la CGN no presenta argumentos suficientes que den cuenta de la clasificación como subvención, de las transferencias que realiza el MDN al Fondo de Solidaridad.*

5. Caja Honor se acogerá al concepto final que al respecto emita la CGN, no sin antes presentar los análisis realizados y los efectos que, a *nivel contable, presupuestal y tributario podrían generarse, ya que es nuestra responsabilidad* la búsqueda de lo más conveniente para la misión y objetivos de la Caja, siempre en cumplimiento de la Ley.

*Le agradecemos que valide nuestras apreciaciones y considere replantear el concepto inicialmente emitido al MDN.*

## 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, con 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 Ministerio 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 parágrafo 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:

“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”.

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).

Adicionalmente, se emitió el concepto N° 20202000041071 del 06 de agosto del 2020 dirigido a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de la Policía, sobre el 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, donde se ratifica el concepto anterior, así:

“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.”

## CONCLUSIONES

El tratamiento contable como transferencia o subvención está relacionado con la entidad receptora de los recursos de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, por lo tanto, si la entidad beneficiaria es una entidad de gobierno reconocerá una transferencia, mientras que, si la entidad receptora de los recursos es una empresa registrará una subvención.

Ahora bien, en el entendido que los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía van dirigidos al Fondo de Solidaridad y tienen como propósito la atención de las obligaciones atribuidas por Ley a la Caja, corresponde reconocer dichos aportes como ingresos por subvenciones, toda vez que cumplen con la definición establecida en la NIC 20, esto es, son transferencias de recursos a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

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

Si la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía 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 reconocerá un ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa Nacional.

En consecuencia, se reiteran los conceptos CGN N° 20192000002911 del 06 de febrero del 2019 y CGN N° 20202000041071 del 06 de agosto del 2020.

\*\*\*



#### **4.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20211100005391 del 04-03-2021

\*\*\*

#### **4.22 OTROS INGRESOS**

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

#### **4.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**

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

#### **4.24 GASTOS DE VENTAS**

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

#### **4.25 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

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

#### **4.26 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

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

#### **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

**CONCEPTO No. 20211100069091 DEL 30-08-2021**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.
	<b>TEMAS</b>	Costos de transformación – Bienes Costos de transformación – Otros servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para la homologación y reporte de información financiera a la CGN de los costos asociados a las actividades objeto del acuerdo de concesión suscrito entre la Agencia Nacional de Infraestructura y la Concesión Costera Cartagena Barranquilla S.A.S.

Doctora  
 MARISOL HURTADO PÉREZ  
 Directora de Contabilidad, Tesorería e Impuestos  
 Concesión Costera Cartagena Barranquilla S.A.S.  
 Puerto Colombia, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010042162, el 16 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“Referencia: Contrato 004 de 10 de septiembre de 2014 suscrito entre la ANI y la CONCESION COSTERA CARTAGENA BARRANQUILLA S.A.S. cuyo objeto es Financiación, elaboración de estudios y diseños definitivos, gestión ambiental, gestión predial, gestión social, construcción, rehabilitación, mejoramiento, operación y mantenimiento de la Ruta Costera que comprende el tramo Cartagena-Barranquilla y la Circunvalar de la Prosperidad.*

*La Concesión Costera Cartagena Barranquilla tiene como objeto principal en atención al alcance del contrato referenciado, a continuación, se relacionan las principales actividades a desarrollar durante la etapa de operación y mantenimiento del proyecto:*

#### *Construcción*

*En la etapa inicial se comprende realizar los estudios y diseños definitivos, financiación, gestión ambiental, predial y social, construcción de las seis (06) Unidades funcionales las cuales serán realizadas por el Consorcio de Diseños Costera y a la fecha se encuentran en el siguiente avance de construcción del 99.29%, se espera la entrega de las obras por parte del constructor al finalizar el 2021 e iniciar la etapa de operación*

## Operación

*Consta de la prestación permanente de los servicios de atención a los usuarios de la vía, como lo son el servicio de primeros auxilios mecánicos, señalización de vehículos varados, traslado de vehículos varados en grúas, prestación del servicio de ambulancia medicalizada y servicio de policía de carreteras para la vigilancia del corredor y atención de accidentes de tránsito.*

*Los recursos generados para la recuperación de los recursos son generados por unos ingresos garantizado (Recaudo de peajes – Explotación de la vía, pago de vigencias futuras y reconocimientos de DR.).*

*Por lo anterior quisiera confirmar si es procedente la utilización del siguiente grupo de cuenta para el reconocimiento de mis costos.*

*7490 – OTROS SERVICIOS DE TRANSPORTE.”*

## CONSIDERACIONES

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 y modificado por el Decreto 1432 de 2020, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019, 056 de 2020 y 035 de 2021 respectivamente, precisa:

“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 representaría de forma fiel el fenómeno económico (...)”

El contrato de concesión suscrito entre la Agencia Nacional de Infraestructura y la Concesión Costera Cartagena Barranquilla S.A.S., establece:

“2.1 Objeto

El presente Contrato de concesión bajo un esquema de asociación público privada en los términos de la Ley 1508 de 2012, tiene por objeto el otorgamiento de una concesión para que de conformidad con lo previsto en este Contrato, el Concesionario, por su cuenta y riesgo, lleve a cabo el Proyecto. El alcance físico del Proyecto se describe en la Parte Especial y en el Apéndice Técnico 1. (...)

3.1 Retribución

(a) El derecho a la Retribución del Concesionario con respecto a cada Unidad Funcional se iniciará a partir de la suscripción de la respectiva Acta de Terminación de Unidad Funcional. La suscripción del Acta de

Terminación Parcial de Unidad Funcional cuando sea aplicable, de conformidad con este Contrato, dará lugar a la causación y pago de la Compensación Especial.

(b) Fuentes de la Retribución. Las fuentes para el pago de la Retribución del Concesionario –o de la Compensación Especial, cuando sea aplicable– serán las siguientes:

(i) Aportes ANI.

(ii) Recaudo de Peajes.

(iii) Los Ingresos por Explotación Comercial.

(c) La Retribución correspondiente a cada Unidad Funcional se calculará conforme a la metodología definida en la Parte Especial.

(d) La Retribución del Concesionario –y de la Compensación Especial, cuando sea aplicable– será calculada entre el Interventor.

### 3.3 Peajes, Derecho de Recaudo e Ingresos por Explotación Comercial

(a) Se cederá al Concesionario la operación de las Estaciones de Peaje (el “Derecho de Recaudo”) en la misma fecha de entrega de la infraestructura, salvo por las excepciones establecidas en la Parte Especial.

(b) El Concesionario tendrá la obligación de llevar a cabo el Recaudo de Peaje de la totalidad de las Estaciones de Peaje del Proyecto cuando le sean entregadas por la ANI, así como también de los valores por contribución al Fondo de Seguridad Vial o cualquier otra sobretasa, contribución o similar que tenga destinación diferente al Proyecto. El producto de los anteriores recaudos será consignado en su totalidad en la Subcuenta Recaudo Peaje y se manejará de conformidad con lo previsto en la Sección 3.14(i)(iii) de esta Parte General. (...)

### 4.2 Principales Obligaciones del Concesionario durante la Fase de Preconstrucción

Sin perjuicio de las demás obligaciones previstas en otros apartes de este Contrato, o en sus Apéndices y/o Anexos, el Concesionario tendrá las siguientes obligaciones durante la Fase de Preconstrucción: (...)

(d) Celebrar los Contratos de Diseño y de Construcción en la oportunidad y en los términos señalados en el Contrato. (...)

(v) Efectuar la Operación y Mantenimiento del Proyecto, conforme a los requisitos previstos en el Apéndice Técnico 2 y cumplir con el nivel de servicio mínimo de la infraestructura prevista para esta Fase de Preconstrucción. (...)

### 9.2 Obligaciones principales del Concesionario durante la Etapa de Operación y Mantenimiento

(a) Operar, mantener, prestar los servicios, mantener la transitabilidad y el nivel de servicio y los estándares de calidad previstos en el Contrato y en general, operar el Proyecto dentro de los parámetros establecidos en

el Manual de Operación y Mantenimiento, en el Contrato y Apéndices, y especialmente según lo previsto en el Apéndice Técnico 2.

(b) Mantener y reponer, en los términos señalados en el Apéndice Técnico 2, los equipos de pesaje, el software y el hardware, los equipos de comunicaciones, y los vehículos aportados por el Concesionario. En ningún caso el cumplimiento de esta obligación estará sujeta a la previa entrega o recuperación de los bienes que deban ser sustituidos.”

La parte especial del contrato de concesión atañe:

### “3.2 Alcance del Proyecto

La financiación, elaboración de estudios y diseños definitivos, gestión ambiental, gestión predial, gestión social, construcción, rehabilitación, mejoramiento, operación y mantenimiento del corredor PROYECTO CARTAGENA-BARRANQUILLA y CIRCUNVALAR DE LA PROSPERIDAD, de acuerdo con el Apéndice Técnico 1 y demás Apéndices del Contrato.”

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

La Concesión Costera Cartagena Barranquilla S.A.S. constituida como una empresa cuyo único objeto es la ejecución del contrato de concesión, incurre en diferentes erogaciones que deberán ser clasificadas en activos, gastos o costos, cuando se cumplan los criterios de reconocimiento señalados en el ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1, incorporado a la regulación contable pública mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones.

Las erogaciones directamente relacionadas con las actividades orientadas al cumplimiento de las obligaciones contractuales que afecten el resultado del ejercicio como gasto o costo, para efectos de homologación y reporte de información financiera a la CGN, se registrarán así:

- Los costos de construcción de las unidades funcionales se reconocerán en la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS. Con la entrega parcial o total a la entidad concedente se reclasificarán a la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS. El mismo tratamiento se le dará a las adiciones y mejoras de los bienes objeto del contrato de concesión.
- Las erogaciones relacionadas con el mantenimiento de los bienes se reportarán en la cuenta 7911-SERVICIOS DE MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN, mientras que la operación y demás actividades contractuales se registrarán en la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.
- Las erogaciones que correspondan a disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, y que no estén asociadas con la adquisición o producción de bienes ni a la prestación de servicios, se registrarán en la subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza en el grupo 5-GASTOS.

En consecuencia, no es correcto el uso de la cuenta 7490-OTROS SERVICIOS DE TRANSPORTE para el registro de los costos de construcción y operación, toda vez que este grupo de cuentas representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de transporte y en la administración de servicios de transporte, lo cual no corresponde a las actividades ejecutadas por la empresa objeto del contrato de concesión.

\*\*\*

**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**

Ver concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20211100069091 del 30-08-2021

\*\*\*

**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. 20211100003461 DEL 24-02-2021**

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>	Regulación aplicable para constitución y funcionamiento de cajas menores. Medición de inversiones a valor intrínseco o valor razonable. Elaboración de estados financieros consolidados del Grupo y si sería necesario realizar homologación de políticas y revelaciones.

Doctora  
 LAURA PAOLA ROJAS GUERRERO  
 Gestor Contable y Administrativo  
 Grupo Bicentenario S.A.S  
 Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 202100100004632 del 04 de febrero de 2021, donde consulta lo siguiente:

“En mi calidad de contadora del Grupo Bicentenario S.A.S. identificada con NIT 901.351.676-2 y con código institucional 923272998, amablemente solicito su colaboración para resolver las siguientes dudas:

1. Regulación aplicable al Grupo, referente a la constitución y funcionamiento de cajas menores. Teniendo en cuenta que es una sociedad de economía mixta, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (sic), con participación accionaria mayoritaria del 99,99% de la Nación y con recursos provenientes únicamente de la Escisión del Banco Agrario de Colombia. Adicionalmente, conforme a la respuesta de la CGN del 03 de noviembre de 2020, el ente de control indico que se debe emplear el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 037 de 2017, aunque el Grupo no realice este tipo de actividades, la entidad se constituye como una sociedad por acciones, de la Rama Ejecutiva del orden nacional, cuyo objeto es servir como matriz o controlante de las entidades financieras estatales definidas por el Gobierno nacional y responsable de la gestión del servicio financiero.

Por lo anterior, el Decreto 2768 de 2012 que regula la constitución y funcionamiento de las cajas menores en los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, y en las entidades nacionales con el régimen presupuestal de Empresas Industriales y Comerciales del Estado con carácter no financiero, respecto a los recursos que le asigna la Nación, posiblemente no es el adecuado para este grupo.

2. Registro contable del valor de las inversiones en estados financieros individuales y consolidados. Según el Decreto No.492 de 2020, artículo 1°, referente al fortalecimiento patrimonial del Grupo Bicentenario S.A.S., estipula que:

“A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, la propiedad de todas las empresas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero, que hagan parte de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y que estén registradas a nombre de Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades del orden nacional, quedarán registradas y vinculadas a nombre de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Una vez efectuado el registro a que se refiere el inciso anterior, autorícese a la Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aportar como capital de la empresa Grupo Bicentenario S.A.S. la propiedad accionaria de todas las entidades financieras que hagan parte de la rama ejecutiva del orden Nacional, a su valor intrínseco. Para estos efectos, la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Grupo Bicentenario S.A.S. deberán llevar a cabo los registros y demás procedimientos necesarios para dar cumplimiento a este artículo dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia del presente Decreto.”

Por lo anterior, agradezco su orientación referente a si las inversiones y aportes realizados al Grupo, se deben mantener contabilizados a su valor intrínseco en los Estados Financieros individuales y consolidados, como fueron ingresadas según el Decreto Legislativo N°492 de 2020 o deben ser calculadas a valor razonable.

3. Información para determinar si el Grupo Bicentenario debe realizar estados financieros consolidados. De acuerdo a lo indicado anteriormente, la sociedad debe reportar información individual y no consolidada. Cada entidad que conforma el Grupo seguirá realizando su reporte como venía haciendo. Hasta el momento, ninguna institución o ente de control ha solicitado reportes que impliquen la consolidación de información financiera. Por lo cual se requiere orientación ¿si es necesario de igual forma que se elaboren estados financieros consolidados y si este es el caso sería necesario realizar homologación de las políticas y revelaciones, teniendo en cuenta que dichas entidades aplican marcos normativos que difieren entre sí e incluso algunas tienen excepciones al cumplimiento de NIIF plenas?.”

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

### **CONSIDERACIONES**

El numeral 3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresa:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

El párrafo 3.11 correspondientes a la entidad que informa y los párrafos 3.15 y 3.16 que se refieren a los estados financieros consolidados y no consolidados contenidos en el anexo técnico (Decreto 2270 de 2019) del Marco Conceptual y Normas del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, señalan:

La entidad que informa

3.11-Algunas veces una entidad (controladora) tiene el control sobre otra entidad (subsidiaria). Si una entidad que informa comprende la controladora y sus subsidiarias, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros consolidados" (véanse los párrafos 3.15 y 3.16).

Estados financieros consolidados y no consolidados

3.15-Los estados financieros consolidados proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora y sus subsidiarias como una entidad única que informa. (...) (Subrayado fuera del texto).

3.16-Los estados financieros consolidados no se diseñan para proporcionar información separada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de cualquier subsidiaria concreta. Los estados financieros propios de una subsidiaria se diseñan para proporcionar esa información.

Por otra parte, los párrafos 13-Todas las entidades e información a revelar, 4- Definiciones de estados financieros consolidados contenidos en el anexo técnico (Decreto 2270 de 2019) del Marco Conceptual y Normas del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, disponen:

13-Deberán revelar las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias independientemente de si ha habido transacciones entre ellas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última elaborasen estados financieros consolidados disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora más alta que lo haga.

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

Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica. (...) (Subrayado fuera del texto).

Los párrafos 13-Uniformidad de las políticas contables y 14-Cambios en las políticas contenidos en el anexo técnico (Decreto 2270 de 2019) del Marco Conceptual y Normas del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, expresan:

13-Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

14-La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:

- (a) se requiere por una NIIF; o
- (b) lleva a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

El párrafo 117- Información a revelar sobre políticas contables contenido en el anexo técnico (Decreto 2270 de 2019) del Marco Conceptual y Normas del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, establece:

117-Una entidad revelará sus políticas contables significativas Incluyendo:

- (a) la base (o bases) de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y
  - (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.
- (...)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. En lo concerniente a la constitución y funcionamiento de cajas menores la entidad tendrá en cuenta lo siguiente:

De acuerdo con lo establecido en el numeral 3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo la Resolución 193 de 2016, principalmente, lo referente a la elaboración de manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, es responsabilidad de la administración del Grupo Bicentenario S.A.S. la definición e incorporación del procedimiento contable para la constitución y funcionamiento de sus cajas menores, dentro de sus manuales internos.

2. En lo referente a si las inversiones y aportes realizados al Grupo, se deben mantener contabilizados a su valor intrínseco en los Estados Financieros individuales y consolidados, como fueron ingresadas según el Decreto Legislativo N°492 de 2020 o deben ser calculadas a valor razonable.

A este punto se le dio respuesta con oficio radicado con el N°20211100002131 del 11 de febrero de 2021, el cual, está dirigido a la doctora Laura Paola Rojas Guerrero Gestor Contable y Administrativo del Grupo Bicentenario S.A.S., y el que anexamos a la presente comunicación.

3. En cuanto a la orientación de si es necesaria la elaboración de estados financieros consolidados y la homologación de las políticas y revelaciones, teniendo en cuenta que las entidades que conforman el grupo aplican marcos normativos que difieren entre sí e incluso algunas tienen excepciones al cumplimiento de NIIF plenas, se señala:

El párrafo 19 de la NIIF 10, establece “Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

Políticas contables uniformes [Referencia: párrafo 19] 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.”

La consolidación se establece en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF-10-Estados financieros consolidados y en esta NIIF se plantea las condiciones para que una empresa tenga el control sobre sus subsidiarias, es decir, si la empresa determina que tiene el control sobre sus subsidiarias y además cumple con lo que dispone esta NIIF tendrá que elaborar estados financieros consolidados.

De otro lado, teniendo en cuenta que el Grupo Bicentenario S.A.S. tiene participación accionaria mayoritaria del 99,99% de la Nación se debe evaluar si existe control y de ser así hay consolidación y debe aplicar políticas similares no iguales, así tengan objetos distintos.

Por otra parte, se aclara que no se debe hacer referencia a excepciones, por cuanto las excepciones se aplican en la preparación de los estados financieros separados e individuales.

En cuanto al cambio de política el Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, dice que la entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio, se requiere por una NIIF, o lleva a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Ahora bien, el párrafo 117 del Marco Normativo mencionado hace referencia a que una entidad revelará sus políticas contables significativas incluyendo la base de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

\*\*\*



**CONCEPTO No. 20211100021321 DEL 26-04-2021**

<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>	Hechos ocurridos después del cierre contable del periodo sobre el que se informa.

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con N° 20210010018332, el 10 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Una vez analizado el concepto 20211100005421 del 4-03-2021 Reconocimiento contable de recursos recibidos en administración por parte de entidades de gobierno, para el marco normativo de las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el cual reemplaza y modifica el concepto N°20202000055581 del 20 de octubre de 2020, y específicamente para ENTerritorio se determina lo siguiente:*

*“Teniendo en cuenta que el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020 se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, este no será de aplicación para ENTerritorio toda vez que esta empresa aplica el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.*

*Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos bajo dicho Marco Normativo y, teniendo en cuenta que los recursos no ingresan a su patrimonio sino que son administrados en cuentas bancarias separadas a nombre de cada mandante, 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 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (RN)*



*En razón a las nueva directrices, Enterritorio empezará a aplicar lo determinado en el último concepto a partir de la vigencia 2021, no obstante lo anterior, considerando que para el reporte de saldos y movimientos del cierre de la vigencia 2020, en el proceso de homologación por parte de la Entidad le fue aplicado el concepto expedido en el mes de octubre que se encontraba vigente al cierre de año, así como para los reportes de operaciones recíprocas, y principales variaciones, y toda vez que el concepto 20211100005421 del 4-03-2021 genera para la entidad un hecho posterior que afecta el reconocimiento de la información al cierre del año 2020, solicitamos amablemente indicaciones frente a las siguientes inquietudes:*

*1) ¿Qué directrices se deberán tener en cuenta respecto de la información presentada en 2020, con ocasión de la derogatoria mediante el concepto el 4 de marzo de 2021 que dio lugar al registro de operaciones de la línea de Gestión?*

*2) ¿Se deberá retrasmitir la información de cierre 2020 con los cambios correspondientes, esto es deshaciendo la información incorporada de la línea de gestión en aplicación del concepto del mes de octubre?*

*Lo anterior, teniendo en cuenta que este hecho posterior de acuerdo con la “Norma Internacional de Contabilidad 10-Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa”, se ha producido entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación”.*

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 1 de la Resolución 037 de 2017, incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Así mismo, el artículo 8, incorpora 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 “(...) 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).

Adicionalmente, con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020, se incorporó a la regulación contable pública el “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.

En ese sentido, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, señala:

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

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables

o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Dos tipos de sucesos pueden identificarse:

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

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

(...)

7 En los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa se incluirán todos los eventos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, aunque dichos eventos se produzcan después del anuncio público del resultado o de otra información financiera específica.

### Reconocimiento y medición

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

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

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, señala:

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

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, incorpora como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas que utilizarán 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, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

Teniendo en cuenta que el concepto 20211100005421, del 04 de marzo de 2021, derogó el concepto N°20202000055581, del 20 de octubre de 2020, ENTerritorio definirá si los ajustes a la información financiera asociados a la expedición del Concepto 20211100005421 se deberán realizar con base en lo establecido en NIC 10 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa o la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, de tal forma que se garantice que la información cumpla con las características cualitativas de la información financiera, relevancia y representación fiel.

Por otra parte, en lo relacionado con los reportes que ya se enviaron a la CGN, no se deberá retransmitir la información de cierre 2020, sin embargo, se deberán incluir los ajustes a la información financiera en los reportes que la empresa realice a la CGN posteriormente.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211120057611 DEL 15-07-2021**

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>	Facultad del FNG de calificar en categoría de riesgo E y asignar provisión por deterioro del 100% a la cartera de créditos originada en el pago de la garantía a favor del intermediario financiero ante el incumplimiento del deudor beneficiario.

Doctor  
 LUIS ENRIQUE RAMÍREZ MONTOYA  
 Representante Legal  
 Fondo Nacional de Garantías S.A.  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400034432, el 27 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta señala:

*“¿Corresponde al FNG la facultad de calificar en categoría de riesgo E y asignar una provisión por deterioro del 100% a la cartera de créditos que nace para el FNG como resultado por (sic) del pago de la garantía a favor del intermediario financiero ante el incumplimiento del deudor beneficiario de ésta, en aplicación de lo establecido en el Anexo No. 1 del capítulo II de la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995) y a las políticas contables establecidas por su Junta Directiva y la Administración con criterios prudenciales de gestión de riesgos?*

*En aras de brindar elementos que puedan ayudar a orientar la respuesta al concepto solicitado, me permito relacionar las siguientes explicaciones:*

**1. Naturaleza jurídica y objeto social del FNG**

*El Fondo Nacional de Garantías S.A., cuya denominación social podrá girar bajo la sigla "FNG S.A.", es una sociedad anónima de carácter mercantil y de economía mixta del orden nacional, vinculada al Ministerio de Hacienda y vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.*

*El objeto social del FNG consiste en obrar de manera principal pero no exclusiva como fiador o bajo cualquier otra forma de garante de toda clase de operaciones activas de las instituciones financieras con los usuarios de sus servicios, sean personas naturales o jurídicas, así como actuar en tales calidades respecto de dicha clase de operaciones frente a otra especie de establecimientos de crédito legalmente autorizados para desarrollar*

*actividades, sean nacionales o extranjeros, patrimonios autónomos constituidos ante entidades que legalmente contemplen dentro de sus actividades el desarrollo de estos negocios, las entidades cooperativas y demás formas asociativas del sector solidario, las fundaciones, las corporaciones, las cajas de compensación familiar y otros tipos asociativos privados o públicos que promuevan programas de desarrollo social. Las operaciones autorizadas del FNG que puede ejecutar en desarrollo del objeto social, se encuentran reguladas en el Art. 241 del EOSF.*

*En desarrollo del objeto social, el FNG garantiza el crédito para la micro, pequeña y mediana empresa, tanto persona natural como persona jurídica, de acuerdo con las solicitudes de crédito que estas hacen ante los bancos y demás actores formalmente constituidos encargados de irrigar crédito, los cuales se encargan de realizar el análisis de riesgo del deudor. Cuando el resultado de este no es favorable porque no hay garantías como respaldo suficiente, los bancos solicitan al FNG actuar como fiador ante la entidad financiera a través de la figura de la fianza. Así, el FNG asume el compromiso de pago de un porcentaje del crédito en caso de incumplimiento del deudor.*

*Los lineamientos de otorgamiento de los créditos con garantía del FNG están sujetos a las políticas de crédito de cada entidad financiera (Bancos, Cooperativas, Cajas de Compensación entre otros). Esto significa que el apoyo que brinda el FNG, está determinado por la insuficiencia de garantías que tienen los créditos a juicio de las entidades financieras, ya que el FNG otorga las coberturas a los usuarios de los créditos de manera automática a través de cada uno de los intermediarios financieros. (...)*

#### *4. Calificación y provisionamiento de la cartera de crédito derivada del pago de las garantías*

*Como se explicó anteriormente, la garantía que emite el FNG, (accesoria al crédito subyacente), desde que se origina y durante su vigencia, ha venido reconociendo un gasto en los resultados del FNG a través de la provisión de reservas de siniestralidad, hasta el momento en que se finalice el crédito por su amortización o, resulte en un siniestro para el FNG. Si sucede el siniestro, procede entonces el pago y activación del beneficiario como deudor del FNG. En este momento se hace el reconocimiento del deterioro de esa cartera.*

*El FNG como Institución Oficial Especial vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la calificación y provisión de la cartera de crédito derivada del pago de las garantías, se rige por lo establecido el Capítulo II Reglas Relativas a la Gestión de Riesgo Crediticio de la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995).*

*Lo anterior se fundamenta en la normativa técnica contable de acuerdo con el Decreto 2267 de 2014 que establece:*

*“Artículo 1°. Modifíquese el artículo 2° del Decreto número 1851 de 2013 el cual quedará así:*

*Artículo 2°. Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que se clasifican dentro del literal a) del parágrafo 1° del artículo 1° del decreto número 2784 de 2012. Se establece un régimen normativo para los preparadores de información financiera detallados en el artículo 1° del presente decreto, en los siguientes términos:*



- Para la preparación de los estados financieros consolidados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el anexo del decreto número 2784 de 2012 y sus modificatorios.

- Para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el anexo del decreto número 2784 de 2012 y sus modificatorios, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 contenidas en dicho anexo. (...)

(...) La Superintendencia Financiera de Colombia definirá las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, en relación con las salvedades señaladas en el presente artículo, así como el procedimiento a seguir e instrucciones que se requieran para efectos del régimen prudencial.”

De acuerdo con lo establecido en las consideraciones generales del Capítulo II de la Circular 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera - SFC, los “establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior y todas aquellas entidades vigiladas por la SFC que dentro de su objeto social principal se encuentren autorizadas para otorgar crédito”, se encuentran obligadas a la adopción de un SARC – Sistema de Administración de Riesgo de Crédito:

En ese sentido y teniendo en cuenta que dentro del objeto social principal del FNG no se contempla el otorgamiento de créditos, le es aplicable lo establecido en el numeral 2.5.2 del Capítulo 2 de la Circular 100 de 1995 de la SFC el cual establece:

2.5.2 Entidades excluidas de la obligación de adoptar un SARC: Las entidades no obligadas a adoptar un SARC deben calificar las cuentas por cobrar y los créditos directos que otorguen a sus clientes, en caso de estar autorizadas para ello según su régimen, de acuerdo con el criterio de altura de mora establecido para los créditos comerciales o de consumo, según corresponda y provisionarlos de acuerdo con el régimen establecido en el Anexo 1 del presente capítulo. (...)

Con base en lo anterior, para la calificación y provisión de las cuentas por cobrar derivadas del pago de garantías, el FNG da aplicación a lo establecido en el Anexo 1 - Régimen General de Evaluación, Calificación y Provisionamiento de Cartera de Crédito del Capítulo II de la Circular 100 de 1995 emitida por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En este Anexo 1, la Superintendencia Financiera de Colombia establece las reglas para el régimen general de la cartera e indica que las obligaciones deben clasificarse en una de las siguientes categorías de riesgo crediticio por el tipo de cartera, de acuerdo con su altura de morosidad u otros factores de riesgo, y de igual forma establece los porcentajes de provisión a calcularse y registrarse así:

- Categoría A o “riesgo normal”
- Categoría B o “riesgo aceptable, superior al normal”
- Categoría C o “riesgo apreciable”
- Categoría D o “riesgo significativo”
- Categoría E o “riesgo de incobrabilidad”



TIPO DE CARTERA	ALTURA MORA EN MESES CALIFICACIÓN DE RIESGO									
	A		B		C		D		E	
	Mora	% Provisión	Mora	% Provisión	Mora	% Provisión	Mora	% Provisión	Mora	% Provisión
Vivienda	Entre 0 y 1	1%	Más de 2 hasta 5	100%	Más de 5 hasta 12	100%	Más de 12 hasta 18	100%	Más de 18	100%
Consumo	Mora 0	0%	Más de 1 hasta 2	1%	Más de 2 hasta 3	20%	Más de 3 hasta 6	50%	Más de 6	100%
Microcrédito	Mora 0	0%	Más de 1 hasta 2	1%	Más de 2 hasta 3	20%	Más de 3 hasta 4	50%	Más de 4	100%
Comercial	Mora 0	0%	Más de 1 hasta 3	1%	Más de 3 hasta 6	20%	Más de 6 hasta 12	50%	Más de 12	100%

Éste régimen de calificación establece las condiciones objetivas mínimas para que un crédito tenga que estar clasificado en alguna de estas categorías de calificación de riesgo, según su nivel de mora. Sin embargo, el mismo Anexo 1 del Capítulo II de la CE100 de 1995 también indica:

*“Las entidades deben clasificar en categorías de mayor riesgo a deudores que independientemente de que cumplan con las condiciones mencionadas presenten mayor riesgo por otros factores”.*

Es así como el FNG debe reconocer las características muy particulares de estas acreencias, que se derivan por el pago de las garantías por el incumplimiento de la obligación de crédito del deudor con el intermediario financiero, y que por lo anterior sea mandatorio atender criterios adicionales de calificación enunciados en las explicaciones de los puntos anteriores, tal como se indica a continuación:

- El siniestro y el pago de la garantía, se deriva de una cartera “judicializada”, debido a que para los productos de garantía que implican una recuperación de cartera por parte del FNG, es requisito indispensable para el pago de la misma que el Intermediario Financiero interponga demanda ejecutiva en contra del deudor o se haga parte en los procesos de insolvencia empresarial en los términos de la Ley 1116 de 2006.
- En todos los casos se ha librado mandamiento de pago en contra del deudor por parte del juzgado de conocimiento o se ha iniciado un proceso de insolvencia empresarial en los términos de la Ley 1116 de 2006.

Este marco normativo fue incorporado en las políticas del FNG, aprobado por su Junta Directiva en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera, que en su Acta 435 del 19 de agosto de 2015 recogió esta política así:

(...)  
 “Cartera de crédito Instrumentos financieros NIIF 9 - NIC 39

Excepción de la aplicación de NIIF

Decreto 2267 de 2014

Para la preparación de los estados financieros individuales y separados aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificatorios, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 contenidas en dicho anexo.

*La Superintendencia Financiera de Colombia definirá las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera*

*Resolución 598 de 2014 CGN*

*Artículo 2°. Ámbito de aplicación.*

*(...)*

*Parágrafo 2°. Para la preparación de los estados financieros separados o individuales (...) los fondos de garantías, las entidades financieras con regímenes especiales (...), aplicarán el marco normativo dispuesto en el Anexo del Decreto número 2784 de 2012 y sus modificaciones, salvo lo dispuesto respecto de: 1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 contenidas en dicho anexo". (...)*

*Igualmente, para su aplicación, el FNG adoptó una política contenida en su Manual de Gestión Contable (MA-GFI-001 Versión 20 de 2019) en su numeral 8.7. Cartera de Créditos en la cual establece:*

*"8.7. Cartera de Créditos*

*El FNG clasificará como cartera de créditos, aquellas garantías pagadas (con recuperación de cartera) por el Fondo al intermediario, dado el incumplimiento del crédito garantizado. Sobre estos pagos el FNG adquiere el derecho de cobro al deudor por efectos de la subrogación que opera por mandamiento de la ley.*

*Dado que al ser reclamada una garantía por el intermediario financiero ya han sido aplicados todos los procesos de cobranza sobre el crédito, al momento del pago el FNG registrará el siniestro como cartera de créditos y asignará calificación de riesgo "E" riesgo de incobrabilidad y procederá a constituir la provisión correspondiente por el 100% del valor pagado.*

*La administración del FNG considerará para todos los efectos que los saldos registrados como cartera de créditos corresponden a microcréditos y créditos comerciales, teniéndose en cuenta para esta clasificación los montos del crédito avalado sin tener en cuenta el tipo de garantía. (...)*

*Es menester indicar aquí una realidad estadística, más del 93% de los créditos siniestrados en la vigencia 2020 y que fueron cobrados al FNG, ya se encontraban catalogados como categoría "E" por su altura de mora por parte del intermediario financiero que hace el llamado a la garantía del FNG.*

*Con esa realidad estadística, mal haría el FNG en reversar una provisión que, como fue explicado, ya se encontraba constituida al 100% en aplicación de las disposiciones regulatorias de la SFC del manual de administración de riesgos de garantías del SARG aprobado por la Junta del FNG y en virtud de la obligación derivada de la Circular 100 de la SFC que señala revelar la máxima situación de riesgo asociada a un deudor.*

*Una disposición en el sentido de reservar las provisiones constituidas al 100% a título de reserva de siniestralidad, por el mero hecho de un cambio en el registro contable que hace que se constituya la cartera al momento del cobro siniestro iría en contravía de las prácticas prudenciales de la regulación financiera, incrementaría artificialmente el resultado y enviaría una señal equivocada al mercado en relación con la exposición de riesgo del FNG.*

*Con base en las anteriores consideraciones y bajo el régimen normativo previsto en el Decreto 2267 de 2014 (que exceptúa la aplicación de las normas NIIF 39 y NIIF 9), la Resolución No. 598 de 2014, la decisión de la Junta Directiva del FNG adoptada en Acta 435 del 19 de agosto de 2015 y en el Manual de Gestión de Créditos adoptado por el FNG, esta entidad califica en categoría de riesgo E y provisiona al 100% las cuentas por cobrar derivadas del pago de las garantías considerándolas irrecuperables por el tiempo de morosidad de la obligación del deudor ante el intermediario financiero, cuyo reconocimiento del riesgo ya venía siendo reflejado a través de la provisión o reserva de siniestralidad por el valor total al momento de la reclamación del intermediario al FNG.*

*No obstante lo anterior, y ante una observación realizada por el equipo auditor de la Contraloría General de la República conforme a la cual corresponde al FNG recategorizar las obligaciones derivadas del pago de garantías, otorgándoles otra calificación de riesgo de crédito y consecuentemente otro nivel de provisión, como si se tratara de una cartera de créditos normal a pesar de que la originación de estas obligaciones surgen del pago de una garantía y, pese a que la misma ya ha sido judicializada por el intermediario financiero y analizada por el FNG bajo los sistemas de riesgo previstos para ello, se hace necesario elevar la consulta realizada al inicio del presente escrito.”*

Posterior al recibo de la consulta, el FNG envía una comunicación en donde la Superintendencia Financiera de Colombia se manifiesta sobre el tema, la cual indica:

*“(…) El primer aspecto para señalar es que es el capítulo XXII de la CBCF (SARG), el que contiene los lineamientos que debe atender el FNG frente a la gestión del riesgo de garantías.*

*Sin embargo, el tratamiento aplicable a la cartera del FNG surgida del proceso de pago de garantías que operan bajo la figura de recuperación de cartera y subrogación de la deuda a los intermediarios; debe atender lo establecido en las consideraciones generales del Capítulo II de la Circular Básica Contable y Financiera (CBCF), en donde se establece que:*

*“Las siguientes entidades están obligadas a adoptar un SARC: establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, organismos cooperativos de grado superior y todas aquellas entidades vigiladas por la SFC que dentro de su objeto social principal se encuentren autorizadas para otorgar crédito.”*

*Teniendo en cuenta lo anterior, el FNG no tiene como objeto principal el otorgamiento de crédito y en su calidad de Institución Oficial Especial (IOE), le es aplicable lo establecido en el numeral 2.5.2 del Capítulo II de la CBCF el cual establece:*

*“...2.5.2 Entidades excluidas de la obligación de adoptar un SARC*

*Las entidades no obligadas a adoptar un SARC deben calificar las cuentas por cobrar y los créditos directos que otorguen a sus clientes, en caso de estar autorizadas para ello según su régimen, de acuerdo con el criterio de altura de mora establecido para los créditos comerciales o de consumo, según corresponda y provisionarlos de acuerdo con el régimen establecido en el Anexo 1 del presente capítulo...”*

*Este régimen de calificación establece las condiciones objetivas mínimas para que un crédito tenga que estar clasificado en alguna categoría de riesgo según su nivel de mora. Sin embargo, el Anexo 1 del Capítulo II de la CBCF indica:*

*“Las entidades deben clasificar en categorías de mayor riesgo a deudores que independientemente de que cumplan con las condiciones mencionadas (es decir, las condiciones objetivas de mora) presenten mayor riesgo por otros factores”. Se incluyó el texto entre paréntesis con fines aclaratorios.*

*1. De acuerdo con lo anterior, el FNG en el caso de la cartera directa, debe atender los lineamientos establecidos en el Anexo 1 del Capítulo II de la CBCF y asignar una calificación de riesgo para dicha cartera no solamente con base en la altura de mora que presentan los créditos al momento del reconocimiento de las garantías, sino también considerando otros aspectos adicionales que recojan las particularidades de este tipo de acreencias derivadas del incumplimiento del deudor frente al intermediario financiero.*

*Al respecto, es preciso señalar que dentro de las particularidades que caracterizan esta cartera adicionales a la mora de la obligación, el FNG menciona que contempla aspectos como : i) es una deuda compartida con los intermediarios, ya que la garantía del FNG cubre, por regla general, un porcentaje del saldo insoluto de la obligación garantizada, ii) es una cartera “judicializada” debido a que para los productos de garantía que implican una recuperación de cartera por parte del FNG, es requisito indispensable para el pago de la misma, que el intermediario, interponga demanda ejecutiva en contra del deudor y, iii) en esta cartera, no caben instancias como el “Cobro Pre jurídico” (como si en los créditos otorgados por establecimientos de crédito), debido a que en todos los casos, se ha librado mandamiento de pago en contra del deudor por parte del juzgado de conocimiento o se ha iniciado un proceso de insolvencia empresarial.*

*Las anteriores consideraciones se constituyen en elementos para considerar que las cuentas por cobrar derivadas del pago de las garantías, y en línea con lo estipulado en el Anexo 1 del Capítulo II de la CBCF se clasifiquen como obligaciones de dudoso recaudo en la categoría de riesgo de incobrabilidad y por lo tanto, la actual práctica de contabilización y deterioro de la cartera adoptada por el FNG que consiste en calificar dichas operaciones en categoría de riesgo E y provisionarlas al 100% está acorde con el principio de prudencialidad en el reconocimiento del riesgo.*

*2. No le corresponde al FNG la aplicación de las disposiciones consignadas en el Anexo 2 del capítulo II de la CBCF. Como se mencionó en los antecedentes, el FNG al estar excluido de aplicar un SARC, debe atender las disposiciones consignadas en el numeral 2.5.2 del capítulo II de la CBCF y por ende atender las disposiciones del Anexo 1 de este capítulo en lo relacionado con el deterioro y calificación de su cartera.”*

## **CONSIDERACIONES**

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, resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.



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

(...)

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores; (...)

ARTICULO 6°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades enunciadas en este artículo, aplicaran el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, salvo lo dispuesto respecto de:

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

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

(...)

ARTICULO 9°. DEROGATORIAS. La presente Resolución deroga las Resoluciones 743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 1° de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en atención a lo indicado en la Resolución 037 de 2017, mediante la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, al FNG le corresponde la aplicación de dicho Marco Normativo en lo referente a la preparación y presentación de estados financieros excepto en lo concerniente con el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9, conforme lo señala el artículo 6° de dicha Resolución.

Para ello se precisa con base en la excepción de aplicación de los lineamientos de la NIC 39 y la NIIF 9, que el FNG debe atender a las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como a los procedimientos e instrucciones expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, entidad que en relación con la consulta del FNG a la CGN ha señalado que: "2. No le corresponde al FNG la aplicación de las disposiciones consignadas en el Anexo 2 del capítulo II de la CBCF.

Como se mencionó en los antecedentes, el FNG al estar excluido de aplicar un SARC, debe atender las disposiciones consignadas en el numeral 2.5.2 del capítulo II de la CBCF y por ende atender las disposiciones del Anexo 1 de este capítulo en lo relacionado con el deterioro y calificación de su cartera.”

\*\*\*



**CONCEPTO No. 20211100061841 DEL 04-08-2021**

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>	Entidades que deben aplicar el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Doctora  
 OLGA INÉS SARMIENTO SÁNCHEZ  
 Gerente Contable y Tributaria  
 La Previsora S.A., Compañía de Seguros  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010040552, el 08 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Teniendo en cuenta que La Previsora S.A. Compañía de Seguros, ... se encuentra dentro del Marco Normativo para empresas que cotizan en el Mercado de Valores o que captan o administran ahorro del público de acuerdo con lo establecido en la Resolución N. 037 de 2017, y de acuerdo con lo indicado en el parágrafo del artículo 02 del ámbito de aplicación; prepara información financiera con fines de supervisión dentro de los términos establecidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, por lo tanto efectúa un proceso de homologación de cuentas para el reporte que realiza a la Contaduría General de la Nación en la categoría de información contable pública de convergencia.*

*Por lo anterior respetuosamente solicitamos nos indiquen si la Resolución N. 080 tiene aplicación para las compañías aseguradoras, ya que la Previsora para efectos de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera se rige por el marco normativo según Decreto 2784 de 2012 y se encuentra clasificada dentro del Grupo N.1, por lo tanto efectúa la medición y registros de los procesos judiciales de acuerdo con lo establecido en la NIC 37 provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.”*

**CONSIDERACIONES**

El artículo 1º 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” establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 1º de la Resolución 533 de 2015 "Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones" señala:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el artículo 1º de la Resolución 080 de 2021 “Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno” establece:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual quedará con el siguiente texto: (...)”

Asimismo, el artículo 1º de la Resolución 082 de 2021 “Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual quedará con el siguiente texto: (...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, está conformado por: i) el Marco Conceptual para la Información Financiera; ii) las Normas de Información Financiera; iii) el Catálogo General de Cuentas y iv) la Doctrina Contable Pública.

De conformidad con lo anterior, dado que los procedimientos contables no corresponden a uno de los elementos del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 037 de 2017, no aplican los procedimientos contables expedidos por la CGN, entre ellos, el Procedimiento contable para el

registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Aunado a lo anterior, y en atención a que por medio de las Resoluciones 080 y 082 de 2021, se modificó el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, respectivamente, la Resolución 080 de 2021 no tiene aplicación para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100081351 DEL 29-09-2021**

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>	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, norma vigente sobre depuración contable

Doctora  
 PAOLA CARDONA HERNÁNDEZ  
 Gerente Jurídica  
 Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas (Fogacoop)  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010047002 el 13 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*“Por medio de la presente y de manera respetuosa presentamos la consulta de la referencia, a fin de obtener la información, previsiones y lineamientos aplicables al caso que a continuación se expone; previo a lo anterior ponemos de presente lo siguiente:*

(...)

*2. Marco Jurídico Depuración de Cuentas y Castigo Contable*

*Revisando las disposiciones normativas relacionadas con la depuración de cuentas y el castigo contable, se encontraron las siguientes:*

*Ley 716 de 2001 “Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”*

*“Artículo 1o. Prorrogada su vigencia por el art. 1, Ley 901 de 2004. Del objeto. La presente ley regula la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.*

*Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, de conformidad con los lineamientos de la presente ley.” si fuera el caso a su eliminación o incorporación.” (Subrayado fuera del texto).*

*“Artículo 2o. Prorrogada su vigencia por el art. 1, Ley 901 de 2004. Campo de aplicación. Comprende los organismos que conforman las distintas ramas del poder público en el nivel nacional; las entidades de control, organismos electorales, entidades y organismos estatales sujetos a régimen especial, entidades descentralizadas territorialmente o por servicios y cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos; siempre y cuando hagan parte del Balance General del sector público.” (Subrayado fuera del texto).*

*“Artículo 4o. Prorrogada su vigencia por el art. 1, Ley 901 de 2004, Modificado y adicionado por el art. 2, Ley 901 de 2004. Depuración de saldos contables. Las entidades públicas depurarán los valores contables que resulten de la actuación anterior, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones: (...)”*

*f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.” (Subrayado fuera del texto).*

*Ley 901 de 2004 “Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de sus disposiciones.”*

*“Artículo 1o. Prorróquese hasta el 31 de diciembre de 2005, la vigencia de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o, 8o, 9o, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001.” (Subrayado fuera del texto).*

*De lo anterior se sigue que los artículos citados de la Ley 716 de 2001, aunque serían útiles para realizar el saneamiento de la información contable en las entidades del sector público, no son actualmente aplicables por cuanto estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2005, de acuerdo con lo señalado en el artículo 1o de la Ley 901 de 2004, norma que prorrogó su vigencia hasta esa fecha.*

*De otra parte, se encontró el Decreto 445 de 2017 “Por el cual se adiciona el Título 6 a la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el parágrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional.”, disposición normativa que en su artículo 2.5.6.2. alude a su ámbito de aplicación y señala lo siguiente:*

*“Artículo 2.5.6.2. Ámbito de Aplicación. El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.” (Subrayado fuera del texto).*

*De conformidad con lo mencionado en el numeral primero de esta comunicación con relación a la naturaleza jurídica de entidad financiera y al régimen aplicable a Fogacoop, tales disposiciones no serían aplicables a esta entidad.*

#### *Consulta*

*En este orden de ideas y teniendo en consideración lo expuesto, de manera atenta presentamos esta consulta a fin de que nos informen si en la actualidad existen normas de depuración contable vigentes que resulten aplicables a entidades financieras estatales como Fogacoop y en tal caso nos indiquen cuáles son las mismas.”*

#### **CONSIDERACIONES**

El artículo 1º 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” establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución 192 de 2016 “Por la cual se incorpora, en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el elemento Procedimientos Transversales” establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorpórese, en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el elemento Procedimientos Transversales, en el cual se desarrollará la regulación de aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.”

Los artículos 1 y 2 de la Resolución 193 de 2016 “Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable” señalan:

“ARTÍCULO 1º. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

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

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

(...)

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades



adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, entre ellas el Fogacoop, deben aplicar los Procedimientos Transversales expedidos por la CGN, entre ellos, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del procedimiento referido, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Por lo cual, cuando la información financiera de las entidades se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en dicho numeral, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de sus libros de contabilidad.

Así las cosas, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, es la norma que sobre depuración contable permanente y sostenible se encuentra vigente y debe ser aplicada por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, se adjunta el procedimiento en mención al presente concepto, y de igual forma se precisa que se puede consultar en la siguiente ruta:

[www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable y descargar.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20211100091231 DEL 11-11-2021**

<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>	Certificación de estados financieros con una nota de declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de las NIIF.

Doctora  
 ANGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS  
 Directora Normatividad Contable  
 Empresas Públicas de Medellín E.S.P.  
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052852 el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

*La Ley de convergencia 1314 de 2009 define en su artículo 3o. las “NCIF”, Normas de Contabilidad y de Información Financiera; en su artículo 8o. numeral 3, recomienda aplicar estándares internacionales más recientes y de mayor aceptación para el País y el artículo 7o. numeral 6 fija un debido proceso que debe definirse en la aplicación de estas normas internacionales.*

*La norma internacional NIC 1 en su párrafo 16 establece la declaración explícita y sin reservas, que se debe revelar en las notas de una entidad, siempre que esta satisfaga todos los requerimientos de las NIIF requeridas por IASB para ese período sobre el que se informa y le sean aplicables.*

*Las firmas de auditoría financiera han manifestado que sólo se puede indicar que las normas que aplica Colombia son NCIF y por lo tanto, no puede hacerse la declaración explícita y sin reservas tal como lo indica la NIC 1 en su párrafo 16; originando con esto perder de vista la esencia económica de los hechos y operaciones que realmente han sido reconocidos, medidos, presentados y revelados en la contabilidad de la Empresa aplicando las NIIF, que están incorporadas en el Régimen Contabilidad Pública con una transcripción exacta del estándar internacional, Régimen que a su vez hace parte de las NCIF.*

*Hasta el momento, sólo se han generado brechas temporales en su aplicación, lo cual se ha subsanado cuando en las normas se establece su adopción anticipada al emitir el decreto por los Ministerios o la resolución por parte de la CGN, hecho que siempre debe permitirse, con el fin de que no se presenten diferencias en la aplicación de las normas y permitir con esto, realizar la declaración explícita y sin reservas.*

*El punto de vista de la auditoría tiene dos consecuencias, limita a las entidades a competir en mercados internacionales al no expresar estar bajo NIIF y genera sobrecostos en el proceso de consolidación para entidades públicas que son matrices de grupos empresariales, por no poder acogerse sus filiales internacionales, a la excepción que trae la NIIF 10, párrafo 4, literal a) y iv), el cual evita que la filial elabore un consolidado en su país dado que su matriz consolida bajo NIIF. Al no reconocer que la controladora o matriz está aplicando NIIF, la filial debe consolidar lo que implica más honorarios y demás procesos operativos que esto conlleva y en la mayoría de los casos, estos estados financieros se elaboran únicamente para cumplir con los requerimientos de la NIIF, pues no son de interés de los usuarios, ni de organismos y autoridades locales o de la misma administración de la empresa.*

*Como asesor en Colombia de las NIIF, se consultó al CTCP - Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre la declaración de la NIC 1, plasmando varios escenarios de posibles diferencias entre las NCIF y las normas requeridas por el IASB para un mismo período de reporte, Concepto 205 de 2019 que se adjunta y del cual se desprende o infiere, que si no existen brechas entre las normas que han surtido el debido proceso en Colombia para su adopción y las normas requeridas por el IASB para dicho período, la entidad si puede emitir la declaración explícita y sin reservas. Es más, de haber brechas, se pueden realizar ajustes que lleven a los estados financieros a las NIIF para cumplir sus requisitos y emitir igualmente la declaración.*

*Dado que los conceptos del CTCP no son vinculantes, porque es un organismo asesor del Gobierno y no es regulador contable, pero teniendo esto claro como precedente, recurrimos la Contaduría General de la Nación para realizar la siguiente consulta:*

*¿Es posible para una entidad pública en Colombia emitir un declaración explícita y sin reservas de que trata la NIC 1, para el período sobre el que se informa, en aplicación a las NIIF requeridas por el IASB para dicho período, siempre que el Régimen de Contabilidad Pública y, en especial, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, las haya incorporado para su aplicación en dicho período o de manera anticipada y sin diferencias con el estándar internacional?*

*¿De ser positivo lo anterior, cuál sería la mejor forma de expresar que los estados financieros fueron elaborados bajo normas NIIF que se incorporaron a las NCIF que para el caso que nos ocupa, corresponde al Régimen de Contabilidad Pública?*

## **CONSIDERACIONES**

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

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

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

Asimismo, el artículo 6º de la Ley 1314 de 2009 establece que bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

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

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, emitido por la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 628 de 2015, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, establece:

#### “5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

85. A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con la continuidad en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pueden clasificarse como entidad o negocio en marcha o como entidad en liquidación. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, la entidad o negocio en marcha puede catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

86. A nivel internacional existen dos estándares de información financiera que son de aceptación generalizada, a saber: a) el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y b) el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés).

87. Internacionalmente, el primer estándar ha sido aceptado para las empresas que cotizan sus instrumentos en un mercado público de valores o que captan o administran ahorro del público, y el segundo, para las entidades de gobierno. Para las empresas que no cotizan en un mercado público de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y para las entidades en liquidación no existe un marco normativo en el contexto internacional que sea de aceptación generalizada.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN mediante el artículo 1º de la Resolución 037 de 2017, regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado



por el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, modificado por el artículo 1º de la Resolución 035 de 2021 emitida por la Contaduría General de la Nación (CGN), establece 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, incluida la “MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1”, realizada mediante el Decreto 1432 de 2020.”

La Norma Internacional de Contabilidad 1 – Presentación de Estados Financieros, en relación con las características generales, señala lo siguiente:

“Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

15 Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. La aplicación de las NIIF, con información a revelar adicional cuando sea necesario se supone que da lugar a estados financieros que permitan conocer una presentación razonable.

16 Una entidad cuyos estados financieros cumplan la NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es necesario precisar que, de conformidad con la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se incluyen aquellas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, las cuales se encuentran bajo ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) emitido por la CGN.

Por lo tanto, estas empresas deben aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, el cual corresponde a los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera que han sido incorporados al ordenamiento jurídico colombiano, en atención a lo establecido en el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.



Por lo anterior, la declaración explícita y sin reserva de que trata el párrafo 16 de la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros debe hacerse considerando la versión el Marco Conceptual y las Normas anexas a la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, que corresponden al "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 y modificado por el Decreto 1432 de 2020, y no a las últimas versiones de las NIIF que han sido emitidas por la Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

Una forma de expresar que los estados financieros fueron elaborados bajo el Marco Normativo incorporado al RCP, es la siguiente:

“Los estados financieros de la Empresa se han preparado de acuerdo con el Marco Normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, cuyo Marco Conceptual y Normas corresponde al "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 y modificado por el Decreto 1432 de 2020. Este Marco Normativo fue armonizado con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), con excepción de: (indicar las diferencias con las NIIF que entraron en vigencia a nivel internacional y que no han sido incorporadas al RCP)”.

\*\*\*

Ver concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20211100086991 del 26-10-2021

\*\*\*

# 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 20211100021841, de fecha 29-04-2021 modifica el literal a) del concepto N° 20211100018851 del 19-04-2021.

El Concepto CGN No. 2020200055581 del 20 de octubre de 2020, fue derogado por el Concepto CGN No. 20211120003711 del 01 de marzo de 2021.

El concepto CGN No. 20211100114171 del 29-12-2021 deroga el concepto N° 20211100093461, del 23 de noviembre de 2021.

El concepyo CGN No. 20211120111361 del 16-12-2021 deroga el concepto N° 20211100071211, del 09 de septiembre de 2021.

El concepto CGN No. 20211120112521 del 20-12-2021 deroga el concepto N° 20211100064681, del 11 de agosto 2021.