



MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



ENERO - DICIEMBRE

2022

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA **COMPILADA**

MARCO NORMATIVO PARA
EMPRESAS QUE COTIZAN EN
EL MERCADO DE VALORES, O
QUE CAPTAN O ADMINISTRAN
AHORRO DEL PÚBLICO

Contenido

INTRODUCCIÓN	5
1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	8
1.1 MARCO CONCEPTUAL	8
1.2 NORMAS.....	32
1.2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	32
1.2.2 NIC 2 - INVENTARIOS.....	32
1.2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	32
1.2.4 NIC 8 - POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.....	32
1.2.5 NIC 10 - HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA.....	32
1.2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS	32
1.2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	32
1.2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	32
1.2.9 NIC 22 - CONTABILIZACIÓN DE LA SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES	33
1.2.10 NIC 21 - EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	43
1.2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS	43
1.2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS	43
1.2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO	43
1.2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS.....	43
1.2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS.....	43
1.2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS	43
1.2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN.....	43
1.2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN	43
1.2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	43
1.2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.....	43
1.2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES	44
1.2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES	51
1.2.23 NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	60
1.2.24 NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN	60
1.2.25 NIC 41 - AGRICULTURA.....	60

1.2.26	NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	60
1.2.27	NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES.....	60
1.2.28	NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS	60
1.2.29	NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO	60
1.2.30	NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS 60	60
1.2.31	NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES.....	60
1.2.32	NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR	60
1.2.33	NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN	60
1.2.34	NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS.....	60
1.2.35	NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	60
1.2.36	NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS	60
1.2.37	NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES	61
1.2.38	NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE.....	61
1.2.39	NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS	61
1.2.40	NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES ...	62
1.2.41	NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS.....	77
1.2.42	CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES 77	77
1.2.43	CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES .	77
1.2.44	CINIIF 5 - DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL	77
1.2.45	CINIIF 6 - OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MERCADOS ESPECÍFICOS-RESIDUOS DE APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS	77
1.2.46	CINIIF 7 - APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REEXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS.....	77
1.2.47	CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR.....	77
1.2.48	CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS	77
1.2.49	CINIIF 14 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIOS DEFINIDOS, OBLIGACIÓN DE MANTENER UN NIVEL MÍNIMO DE FINANCIACIÓN Y SU INTERACCIÓN	77
1.2.50	CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO	77
1.2.51	CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO	77
1.2.52	CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	77

1.2.53	CINIIF 20 - COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO	78
1.2.54	CINIIF 21 – GRAVÁMENES	78
1.2.55	CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS.....	78
1.2.56	CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS....	78
1.2.57	SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO	78
1.2.58	SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN 78	78
1.2.59	SIC-25 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS-CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FISCAL DE LA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS.....	78
1.2.60	SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR.....	78
1.2.61	SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB.....	78
1.2	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE.....	79
1.4	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES	86
1.4.1	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL.....	86
1.4.2	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES	86
1.4.3	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	87
1.5	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA.	92
2	CONCEPTOS MODIFICADOS.....	96

INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación que interpretan las normas contables, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

En el presente documento, se pone a disposición de los usuarios de la información financiera la compilación de los conceptos emitidos de enero a diciembre de 2022.

Para facilitar su consulta, a continuación, se presentan los criterios con los cuales se estructura el documento.

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.

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

Clasificación temática. Son los descriptores 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 contextualización de una pregunta o del planteamiento de un problema que enfrenta un consultante, sobre temas contables. Por lo general, los antecedentes corresponden a la transcripción de la pregunta o del planteamiento del problema.

Consideraciones. Son los fundamentos jurídicos, contractuales y de regulación contable pública que sustentan la emisión del concepto contable.

Conclusiones. Constituyen la respuesta a la pregunta o al planteamiento del problema. Por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a los hechos económicos o aspectos a resolver.

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

La taxonomía determina y define los criterios básicos, requeridos para la adecuada compilación de la Doctrina Contable Pública.

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

Corresponde al marco normativo aplicable a las entidades que están señaladas en el artículo 2º de la Resolución N° 037 de 2017 y sus modificaciones.

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

En ocasiones un mismo concepto puede presentar el desarrollo de uno o más marcos normativos de acuerdo con el alcance de la pregunta o del planteamiento del problema.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, referida a la normativa contable que sustenta la solución a la consulta, la cual corresponde a la estructura del Marco Normativo, así:

- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimientos transversales
- Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Subtema

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

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

1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20221100018751 DEL 01-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	SUBTEMA	Regulación aplicable para el reconocimiento de convenios de administración, operación, mantenimiento y reposición de infraestructura en proyectos de energía

Doctora

ÁNGELA 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° 20220010001502 el 17 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Requerimos por favor claridad en cuanto a la clasificación contable que debemos darle a los acuerdos contractuales en los cuales se reciben recursos de un tercero para la construcción de activos, que una vez finalizados serán de propiedad de quien encargó dicha obra, de otro tercero, o entregado a la Empresa que lo construyó para su operación o mantenimiento, pero sin traslado de la propiedad.

Para un mayor contexto, exponemos los siguientes antecedentes:

- Una empresa de servicios públicos recibe recursos de otra entidad para construir un activo.
- La empresa de servicios públicos debe administrar los recursos y puede contratar a terceros para que construya la obra y realice la interventoría.

- En ocasiones, la empresa de servicios públicos recibe contraprestación por administrar los recursos recibidos de quien encargó la obra. Para estos efectos, se pacta un porcentaje sobre el valor de los recursos efectivamente ejecutados.
- En ocasiones, la entidad que encargó la obra tiene derecho a los rendimientos que se generen sobre los recursos entregados a la empresa de servicios públicos.
- En ocasiones, si después de la ejecución de la obra resultan excedentes, la empresa de servicios públicos debe reintegrarlos a quien encargó la obra. En este caso, no se generaría utilidad por la labor de construcción, pues los recursos recibidos por este concepto cruzan con el valor que se le debe pagar a terceros.
- Una vez construido el activo, este es propiedad de quien encargó su construcción, no obstante, el activo puede ser entregado a la empresa de servicios públicos para que lo opere y mantenga, sin traslado de propiedad.
- Al momento del análisis sobre el tratamiento contable del acuerdo contractual se evalúa el control que ejerce la empresa de servicios públicos sobre cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al tercero.
- La empresa de servicios públicos es el responsable de la construcción del activo y de otorgar garantías de este frente al tercero; por lo que será la empresa de servicios públicos quien se ocupe de dar las garantías a los distintos usuarios del bien, así requiera de quien construyó la obra para dar el respectivo soporte.
- La empresa de servicios públicos no tiene injerencia en las posteriores decisiones que, sobre el bien construido, tome el propietario; esto incluye, donación, cesión o venta.
- De otro lado, dentro de los elementos a considerar para la identificación de un contrato con clientes, encontramos el requisito de esencia o fundamento comercial que bajo NIIF implica que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato. A la luz del ordenamiento jurídico colombiano, la esencia o fundamento comercial implica que exista un intercambio de bienes por otros bienes o por recursos monetarios con utilidad para las partes. A su vez, desde el punto de vista tributario a la luz de lo que disponen las normas sobre precios de transferencia (artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario) y sobre valores de mercado (artículo 90 de la citada obra), para que exista esencia comercial debemos estar frente a un escenario en el que se respete el principio de plena competencia, esto es, que los bienes y servicios se transen a valor de mercado.

Nuestras consultas con base en el anterior contexto:

1. De conformidad con los marcos técnicos contables vigentes en Colombia basados en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), deseamos conocer su posición frente a cuál debe ser el tratamiento contable de este tipo de operaciones y si la empresa de servicios públicos actúa en

la transacción como agente o como principal, indicando los principales criterios a tener en cuenta para establecer dicha clasificación.

2. Cuáles serían los criterios para definir si este contrato tiene fundamento comercial, es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad que construye, cambien como resultado del contrato y en consecuencia se deba obtener margen o utilidad en el contrato.”

Posteriormente, con el fin de conocer las características de los acuerdos contractuales, la CGN mediante radicado No. 20221100002321 del 07 de febrero de 2022, solicitó copia de uno de los documentos suscritos por EPM, el cual fue remitido mediante radicado No. 20220010007602 del 15 de febrero de 2022. No obstante, aunque el contrato especial FAER GGC 430 de 2015 contrato EPM No. CT-2015-002770 fue objeto de estudio por parte del equipo de la CGN, sobre este no se darán lineamientos contables por corresponder a un documento que al momento de su formalización se regía bajo normas diferentes a las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF vigentes.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual de 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, 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 los Decretos 1432 de 2020 y 938 de 2021, establece:

“CAPÍTULO 4 – LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definición de activo

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

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

(...)

Control

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. Por ejemplo, una entidad podría controlar un derecho a usar un conocimiento que no es de dominio público si tiene acceso a dicho conocimiento y la capacidad presente de conservarlo en secreto, incluso si no está protegido por una patente registrada.

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.

4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente”. (Subrayado fuera de texto)

En complemento, la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, establece:

“Alcance

(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una

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

(...)

Identificación del contrato

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

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

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

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52)

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

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

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

(...)

Distintos bienes o servicios

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

(...)

f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

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

(...)

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);

(b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;

(c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;

(d) la venta o intercambio del activo;

(e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y

(f) conservar el activo.

(...)

Determinación del precio de la transacción

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

(...)

Costos de cumplir un contrato

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

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

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

(c) se espera recuperar los costos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Apéndice B Guía de aplicación, parte integral de la Norma Internacional de Información Financiera 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, establece los aspectos a evaluar para determinar las contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente, así:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

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

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

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

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

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

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

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

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el

importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

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

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

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

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente)". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener beneficios económicos. Por lo tanto, la entidad evaluará si existe o no control sobre los recursos y bienes objeto de la consulta, teniendo en cuenta que los recursos serán destinados para un fin específico y si la entidad tiene la capacidad de dirigir el recurso económico y obtener los beneficios económicos que proceden de este.

La entidad aplicará la NIIF 15 a aquellos contratos cuya contraparte es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de esta a cambio de una contraprestación. Por consiguiente, una contraparte no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad para participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

Así las cosas, para que se pueda determinar el tratamiento contable asociado a cada uno de los acuerdos contractuales firmados, la entidad deberá evaluar al comienzo de cada contrato los derechos y obligaciones presentes exigibles, los bienes o servicios pactados con un cliente que se deben transferir e identificar cada compromiso de transferir al cliente como una obligación de desempeño.

Ahora bien, como tercero involucrado en proporcionar servicios a un cliente, EPM es quien deberá determinar si actúa como principal o como agente. La entidad actúa como principal cuando la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño que consiste en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma. Por el contrario, actúa como agente cuando su obligación de desempeño consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero y no lo controla antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente.

Por otra parte, en atención a la segunda pregunta, la entidad debe atender los criterios señalados en el párrafo 9 de la NIIF 15, según el cual un contrato tiene fundamento comercial cuando se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del desarrollo del mismo.

Por lo tanto, corresponde a la entidad evaluar si, producto del acuerdo contractual firmado, se estima que haya una variación en el riesgo, el calendario o el importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100018811 DEL 04-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Marco conceptual NIC 19 - Beneficios a los Empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento del Fondo de autoseguro constituido, así como los desembolsos a realizar, por Finagro para pagar los gastos de defensa judicial de sus empleados y miembros de la junta directiva.

Doctor

FERNANDO MOLINA BETANCUR

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 mediante traslado del Consejo Técnico de la Contaduría Pública con el N° 20210010008882 el 21 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ley 16 de 1990 creó el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (en adelante FINAGRO), como una Sociedad de Economía Mixta del orden nacional, organizado como establecimiento de crédito, vinculado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con patrimonio propio y autonomía administrativa.

En ejercicio de sus actividades económicas, FINAGRO es sujeto del control fiscal por parte de la Contraloría General de la República, y del control político por parte del Congreso de la República, entre otras.

Algunos de los trabajadores o servidores de FINAGRO, al administrar recursos públicos están sujetos al régimen fiscal ejercido por la Contraloría General de la República y disciplinario y penal, de acuerdo con el régimen de servidores públicos.

FINAGRO ha mantenido una póliza de Responsabilidad Civil de Servidores Públicos que incluye entre otros amparos, el detrimento patrimonial y los gastos de defensa de los empleados de FINAGRO y miembros de Junta Directiva.

En las actuales circunstancias, las compañías aseguradoras han incrementado el costo de la prima de dichas pólizas y adicionalmente han reducido los amparos en proporciones que han exigido de la

Entidad, la constitución de un “Fondo de autoseguro” destinado a solventar aquellos aspectos no cubiertos por las pólizas expedidas por la (Sic) compañías aseguradoras tales como son los gastos jurídicos de defensa.

De acuerdo con la autorización de la Junta Directiva de Finagro, se han destinado recursos para la creación de dicho “Fondo”, el cual complementa la póliza de Responsabilidad Civil de Servidores Públicos y empieza a actuar como la primera capa, lo que significa que en el evento de registrarse un evento que implique el reconocimiento de los gastos jurídicos de defensa de los funcionarios de la entidad, en primera instancia se cubren con los recursos del Fondos de Autoseguro hasta el monto aprobado por la Junta Directiva y posterior a ello entra a asumir dicho costo la aseguradora que otorga la póliza mencionada.

Sobre el particular surgen las siguientes inquietudes:

- ¿Cuál sería el procedimiento adecuado para el registro contable y revelación de los recursos destinados por la Junta Directiva de la Entidad para la constitución del Fondo de Autoseguro, para la atención de la defensa judicial por los posibles procesos penales, fiscales, administrativos y/o disciplinarios que se puedan iniciar por parte de las autoridades competentes contra los funcionarios y servidores de FINAGRO?

- Una vez constituido contablemente el Fondo de Autoseguro, ¿cuál sería el procedimiento adecuado para el registro contable en el evento que se materialice el pago por parte del Fondo de Autoseguro de los gastos de defensa judicial de cualquier funcionario de la entidad?”

CONSIDERACIONES

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, contenido en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 2270 de 2019 y sus modificaciones, e incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3° de la Resolución 37 de 2017, modificado por la Resolución 035 de 2021, define:

“CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

(...)

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

(...)

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

1.17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes

se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

(...)

CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

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 (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).

(...)

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

4.48 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.

4.49 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, los contratos pueden, en ocasiones, reconocerse de forma individual, pero medirse como parte de una cartera de contratos. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes". (Subrayado fuera de texto)

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 – Beneficios a los empleados de 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° 2270 de 2019 y sus modificaciones, e incorporadas en el

Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3º de la Resolución 37 de 2017, modificado por la Resolución 035 de 2021, establece:

“2 Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto aquellos a los que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

4 Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:

(a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

(b) requerimientos legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, mediante los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-patronal; o

(c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.

(...)

6 Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o a quienes dependen o son beneficiarios de ellos, y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquellos, o a terceros, tales como compañías de seguros.

7 Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. A efectos de esta Norma, empleados incluye también a los directores y a otro personal de la gerencia.

(...)

Definiciones

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

Definiciones de beneficios a los empleados

Beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Reconocimiento del Fondo de Autoseguro.

El Marco Conceptual define que las entidades deben presentar los elementos de los estados financieros agrupados por unidad de cuenta, que se refiere a clasificar adecuadamente los derechos y obligaciones en atención a los criterios de reconocimiento y medición que les son aplicables.

En este sentido, al constituir el Fondo de Autoseguro, Finagro debe reconocer estos recursos como un aumento en la clasificación que refleje mejor su naturaleza (por ejemplo, si es una cuenta-fondo, el efectivo, o si es un encargo fiduciario, en la cuenta que corresponda), disminuyendo el efectivo o equivalentes al efectivo, de donde se trasladan los recursos.

2. Obligación de pagar los gastos de defensa judicial de los empleados o miembros de la Junta Directiva.

El Marco Conceptual indica que un pasivo se debe reconocer cuando la entidad tenga la obligación presente de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados. Además, se requiere que los hechos económicos sean incorporados en los estados financieros de la entidad atendiendo a la base de devengo, según la cual se reconocerá un hecho económico cuando tenga efectos sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa.

Adicionalmente, la NIC 19 define los beneficios a los empleados como todas aquellas contraprestaciones que paga la entidad por los servicios recibidos. Para efectos de la NIC 19, dentro del concepto de empleados se incluyen los directores y demás personal de gerencia de la entidad. Por lo tanto, los miembros de la Junta Directiva, distintos de los directores o personal de gerencia de la entidad, no se consideran empleados.

Así las cosas, cuando surja la obligación de pagar a los empleados sus gastos de defensa judicial, Finagro reconocerá un gasto y un pasivo por beneficios a los empleados, para lo cual atenderá lo dispuesto en la NIC 19 sobre su clasificación, medición, revelación y presentación en los estados financieros. Asimismo, cuando surja la obligación de pagar los gastos de defensa judicial a los miembros de la Junta Directiva, diferentes de los directores o personal de gerencia de la entidad, Finagro reconocerá un gasto y una cuenta por pagar por la obligación originada en dichos terceros.

Con el giro de los recursos, Finagro reconocerá una disminución del pasivo por beneficios a los empleados o la cuenta por pagar, según corresponda, y de la cuenta en la que tenga reconocidos los recursos del Fondo de Autoseguro, según lo descrito en el numeral 1 de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20221100053421 DEL 05-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la cuenta por cobrar y el ingreso derivado de las líneas de Gestión y Gerencia de Proyectos para efectos de homologación en el reporte de información financiera a través de la plataforma CHIP

Doctora

MYRIAM PANQUEVA BELLO

Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad

Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial - ENTerritorio

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° 20220010029932 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

En este sentido ENTerritorio al actuar como administradora de los recursos y teniendo en cuenta que estos no ingresan a su patrimonio sino que son administrados en cuentas bancarias separadas a nombre de cada mandante, la homologación a las cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), se realiza en la subcuenta de orden 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.

Derivado de la administración ENTerritorio recibe como contraprestación en la ejecución de los convenios de esta línea de Gestión de Proyectos un ingreso, el cual es homologado en el Catálogo General de Cuentas en la subcuenta 1.3.84.20 HONORARIOS y como contrapartida se afecta el ingreso en la subcuenta 4.3.90.14 ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS.

Por otro lado, en la línea de Gerencia de Proyectos se desarrollan actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras de manera integral, en virtud de las cuales ENTerritorio ejecuta por su cuenta y riesgo, y de forma autónoma proyectos de inversión, asumiendo en consecuencia obligaciones de resultado.

ENTerritorio recibe como contraprestación en la ejecución de los convenios de la línea de Gerencia de proyectos un ingreso, el cual es homologado en el Catálogo General de Cuentas en la subcuenta 1.3.84.20 HONORARIOS y como contrapartida se afecta el ingreso en la subcuenta 4.3.90.14 ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS.

Ahora bien el Departamento Nacional de Planeación dando cumplimiento a la Resolución No. 090 del 08 de mayo del 2020, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades – 3.4 Comisiones, expedida /por la Contaduría General de la Nación; registra esta contraprestación cobrada por ENTerritorio en la subcuenta 249053 COMISIONES y como contrapartida del ingreso en la subcuenta 5.8.02.37 COMISIONES SOBRE RECURSOS ENTREGADOS.

En revisión del concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020 emitido por la Contaduría se observa que este solo desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP y no para ENTerritorio.

De otro lado, es de anotar 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 adicionada al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no es 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, según se indica en el concepto de la CGR No.20211100005421 del 4 de marzo de 2021.

En razón a lo anteriormente expuesto y con el ánimo de validar las cuentas contables en las que se deben efectuar los correspondientes registros, nos permitimos solicitar indicaciones de las subcuentas que debe utilizar ENTerritorio para el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso derivado de la contraprestación bajo cada una de las líneas de Gestión de Proyectos y Gerencia de Proyectos.

Agradecemos su pronta respuesta a fin de realizar los ajustes contables que correspondan y se vean reflejados en el próximo reporte”.

CONSIDERACIONES

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, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, señala:

“Capítulo 4-Elementos de los estados financieros

(...)

Definición de activo

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

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

(...)

Definiciones de ingresos y gastos

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”. (Subrayado fuera de Texto)

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 efecto de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, fue actualizado mediante Resolución 062 de 2022.

El concepto con radicado CGN N° 20202000003231 del 12 de febrero de 2020 dirigido al doctor Yesid Correa Torres, Coordinador Grupo de Contabilidad (E) del Departamento Nacional de Planeación, en sus conclusiones señala:

“...De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

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

CONCLUSIONES

Para el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán homologar su información financiera al Catálogo General de Cuentas actualizado mediante la Resolución 062 de 2022.

Así las cosas, ENTerritorio debe homologar los derechos e ingresos correspondientes a la administración de recursos de la línea de negocio de Gestión de Proyectos en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, respectivamente.

De acuerdo con lo expuesto en la consulta, donde señala que ENTerritorio ejecuta los proyectos por su cuenta y riesgo al desarrollar actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras de manera íntegra y, en consecuencia, asume obligaciones de resultado, son hechos que denotan que la empresa se encuentra ante una Gerencia Integral de Proyectos.

Por lo anterior, los ingresos recibidos por ENTerritorio, derivados de la Gerencia Integral de Proyectos, se deben homologar en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 4-INGRESOS, en la medida que cumpla los criterios de reconocimiento definidos en la NIIF 15, de acuerdo con lo señalado en el concepto CGN 20201120068211 del 22 de diciembre de 2020; de manera simultánea, debe homologar en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo el derecho por cobrar, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si los recursos se habían recibido previamente.

Cabe recalcar que en la medida en que ENTerritorio reconozca ingresos también debe reconocer los costos asociados a los bienes o servicios que sean entregados de forma parcial o total, para lo cual debe homologar el costo de ventas en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES o del grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, y homologar el inventario en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

CONCEPTO No. 20221100067441 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	SUBTEMA	Cuentas contables para el reporte de información de los ingresos derivados de la ejecución de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos

Doctora

JOHANNA ANDREA BOTERO SARMIENTO

Profesional Junior 1 con A.O. del Grupo de Contabilidad

Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial - ENTerritorio

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° 20220010046052 del 06 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

El pasado 23 junio, ENTerritorio realizó consulta a la Contaduría mediante radicado CGN 20220010029932 del 24 de junio de 2022, del cual se recibió respuesta el pasado 05 de agosto de 2022 bajo el radicado CGN 20221100053421, a la consulta relacionada con las indicaciones de las subcuentas que debe utilizar ENTerritorio para el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso derivado de la contraprestación bajo cada una de las líneas de Gestión de Proyectos y Gerencia de Proyectos. En la respuesta la CGN no especifica subcuenta, cuando se refiere a la línea de gerencia refiriéndose a la homologación al catálogo general de cuentas (actualizado con resolución 062 de 2022) que debe usar la entidad. De la respuesta recibida se concluye frente a la línea de Gerencia:

- Línea Gerencia: Cuando ENTerritorio ejecuta los proyectos por su cuenta y riesgo al desarrollar actividades y asume obligaciones de resultados, la CGN no refiere subcuenta específica, indica que la subcuenta que corresponda del grupo...

De acuerdo con lo anterior, y con el fin de ampliar el concepto y tener claridad respecto a la diferencia presentada por Operaciones Recíprocas, solicitamos indicaciones de las subcuentas que debe utilizar ENTerritorio para el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso derivado de la contraprestación bajo la línea de Gerencia de Proyectos...

(...)

Se presenta diferencia de \$3.737.500.000 en la subcuenta de Comisiones, debido a que el Departamento Nacional de Planeación aplica el concepto de la Contaduría N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020 y la Resolución 090 del 2020 para entidades de gobierno que indica: ‘...De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES...’

Por otra parte, ENTerritorio de acuerdo con el catálogo, registra el ingreso en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, cuenta que no es recíproca.

Es de anotar, 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 adicionada al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no es 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 – Grupo 1, según se indica en el concepto de la CGR No.20211100005421 del 4 de marzo de 2021.

En razón a lo anteriormente expuesto y con el ánimo de conciliar las diferencias presentadas en el reporte de Operaciones Recíprocas, nos permitimos solicitar indicaciones de las subcuentas que debe utilizar ENTerritorio para el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso derivado de la contraprestación bajo la línea de Gerencia de Proyectos, o en su defecto, señalar las acciones a seguir al no tener subcuentas que identifiquen la reciprocidad y de esta manera poder explicar las diferencias que se presentan”.

CONSIDERACIONES

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, actualizado mediante la Resolución 267 de 2022, señala:

“Capítulo 4-Elementos de los estados financieros

(...)

Definiciones de ingresos y gastos

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

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 efecto de llevar a cabo el proceso de

homologación y reporte de información financiera a la CGN, fue actualizado mediante Resolución 062 de 2022.

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, señala:

“Alcance

(...)

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

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

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

a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen al mismo patrón de transferencia al cliente (véase párrafo 23)

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

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

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios

comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

(...)

Costos del contrato

(...)

Costos de cumplir un contrato

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Dado que ENTerritorio ejecuta proyectos por su cuenta y riesgo al desarrollar actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras de manera íntegra y, en consecuencia, asume obligaciones de resultado, bajo un contrato de Gerencia Integral de Proyectos la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, sino que recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por ENTerritorio.

Por consiguiente, para efectos del reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, los ingresos recibidos por ENTerritorio, derivados de la Gerencia Integral de Proyectos, se deben homologar en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso de la clase 4-INGRESOS, en la medida que cumpla los criterios de reconocimiento definidos en la NIIF 15.

En consecuencia, no es preciso definir una subcuenta y cuenta específica para el reporte de los ingresos derivados de la Gerencia Integral de Proyectos, toda vez que esta dependerá de las obligaciones pactadas en cada proyecto, convenio o contrato.

Ahora bien, no es correcto usar la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, puesto que, para los ingresos derivados de la ejecución de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, ENTerritorio no actúa como administrador de recursos.

Por su parte, sobre el contrato entre el DNP y ENTerritorio, la CGN emitió el Concepto No. 2020200005551 del 20 de octubre de 2020, dirigido a la doctora Flor Zulian Salamanca Diaz, Subdirectora Financiera del Departamento Nacional de Planeación, en el que se dieron lineamientos sobre el reconocimiento contable de la cuota de administración en contratos de mandato. Allí se estableció que los recursos transferidos por el DNP a ENTerritorio se realizaba en calidad de administración y no bajo una Gerencia Integral de Proyectos. Razón por la cual se sugiere realizar un análisis individual a cada convenio o contrato firmado puesto que su tratamiento dependerá de cada caso particular y del análisis que a la luz del documento y de su ejecución se realice.

1.2 NORMAS**1.2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

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

1.2.2 NIC 2 - INVENTARIOS

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

1.2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

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

1.2.4 NIC 8 - POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

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

1.2.5 NIC 10 - HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

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

1.2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS**1.2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

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

1.2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100018811 de 04-04-2022

1.2.9 NIC 22 - CONTABILIZACIÓN DE LA SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES

CONCEPTO No. 20221100053411 DEL 05-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	NIC 22 – Contabilización de la Subvenciones del gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las subvenciones recibidas de entidades de gobierno para la adquisición o construcción de activos.

Doctora
MARCELA AGUIRRE VÉLEZ
Jefe de Gestión Contable (E)
Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá LTDA.
Bello, 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° 20220010027582 del 13 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La empresa Metro de Medellín Ltda. se encuentra en el proceso de análisis de las principales normas que impactarían su situación financiera en el proceso de transición al Marco Normativo de la Resolución 037 de 2017 de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran ahorros del público.

En el proceso de revisión de la NIC 20 Subvenciones del Gobierno identificamos los siguientes lineamientos que establece la norma con relación a la subvención de activos donde determina que:

Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.

Se consideran alternativas aceptables para la presentación de subvenciones (o partes apropiadas de las mismas) relacionadas con activos dos métodos diferentes de presentación en los estados financieros.

Un método reconoce las subvenciones como ingreso diferido, que se reconoce en resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.

El otro método deduce la subvención al calcular el importe en libros del correspondiente activo. La subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto por depreciación.

Actualmente el Metro de Medellín identifica dos tipos de proyectos:

- Proyectos subvencionados sin operación de crédito: son aquellos en los que los entes territoriales transfieren los recursos para la ejecución y compra de los activos asociados al proyecto, estos proyectos no necesitan ninguna estructuración de financiación.
- Proyectos subvencionados con operación de crédito: son aquellos en los que, si bien los entes destinan recursos al Metro de Medellín, dichos recursos no son suficientes para cumplir de manera oportuna con las obligaciones del proyecto y, por lo tanto, debe acudir a operaciones de crédito que posteriormente será solventados con los recursos pactados en los convenios.

En cuanto a los proyectos subvencionados sin operación de crédito, el Metro de Medellín Ltda. históricamente ha desarrollado diferentes proyectos de transporte de los cuales ha presentado Subvenciones por parte de Municipio de Medellín, el Departamento de Antioquia u otra entidad territorial bajo la modalidad de convenio interadministrativo en los cuales los entes territoriales vinculados al convenio le ceden al Metro Medellín la sostenibilidad del proyecto mediante la cesión de los activos fijos para su mantenimiento y explotación.

Como lo son entre otros:

- Línea P Cable Picacho
- Tranvía de Ayacucho
- Línea J San Javier
- Línea K Cable Acevedo
- Línea L Arví

Los activos de los proyectos anteriormente mencionados fueron reconocidos como subvenciones en el ingreso de la entidad en los momentos que se desarrollaron los respectivos pagos asociados a los mismos y actualmente presentan saldo en el Estado de Situación Financiera de la entidad neto por depreciar.

Consulta:

Teniendo presente lo anterior, solicitamos su apoyo con concepto acerca del manejo de la NIC 20 en los proyectos subvencionados que no requieren financiación.

En cuanto a los Proyectos subvencionados con operación de crédito, es importante comentar que actualmente el Metro de Medellín, entre otros proyectos, perfeccionó el 30 de noviembre de 2020

con la Nación representada por el Ministerio de Transporte y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Municipio de Medellín el Convenio de Cofinanciación para el proyecto Metro Ligerero de la Avenida 80, en el cual, tanto la Nación como el Municipio realizan unos aportes en dinero en las fechas señaladas en la cláusula 2° del mismo, y la empresa Metro de Medellín funge como Ente Gestor del Proyecto.

Para el Proyecto el alcalde municipal profirió un acto administrativo que le dio la cesión plena del control de los recursos al Metro de Medellín bajo el convenio 4600090633.

El proyecto Metro de la 80 se encuentra actualmente en etapa de ejecución y se espera la puesta en marcha en la vigencia 2029.

Dada la periodicidad de los aportes pactados en los convenios de cofinanciación, estos proyectos cofinanciados deben acudir a operaciones de crédito, pues no se tiene al mismo ritmo los aportes de las vigencias futuras versus la necesidad de financiación del activo, por lo tanto, el día 23 de marzo de 2022 se desarrolló la firma de un contrato de crédito por valor de \$2.17 billones de pesos.

Por lo tanto, a modo ilustrativo se muestra la línea del tiempo planteada en el que se muestra los siguientes elementos:

- Vigencias Futuras: que inician en 2020 y terminan en 2034
- Operación de crédito: para apalancar el proyecto cuyo plazo máximo para solicitar desembolsos (periodo de disponibilidad) es el 31 de diciembre de 2025 y se espera de acuerdo con el modelo financiero sea cancelado en el 2034 con las mencionadas vigencias futuras
- Activo en construcción: que de acuerdo con lo que se tiene en el modelo finaliza su fase de construcción en el año 2028 y que inicie su operación en el 2029



Las vigencias futuras se encuentran en toda la vida del proyecto para su desarrollo, sin embargo, para cumplir la adquisición y puesta en marcha del proyecto se hace necesario el apalancamiento con los recursos de la operación de crédito, posteriormente con los respectivos aportes de cofinanciación se procederá a cubrir la operación de crédito a nivel de capital, intereses y comisiones.

Consulta:

En el marco de la cesión plena de los recursos de cara a la aplicación de los lineamientos definidos en la NIC 20 el escenario de Proyectos subvencionados con operación de crédito:

¿Cómo debe ser el reconocimiento y medición de las subvenciones del proyecto Metro Ligerio de la Av80 teniendo presente la realización de una operación de financiación?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2 de la Ley 310 de 1996 establece:

“ARTÍCULO 2o. COFINANCIACIÓN DE SISTEMAS DE TRANSPORTE. (...)

Las inversiones financiables podrán ser el servicio de deuda; infraestructura física; sistemas inteligentes de transporte; costos de operación y adquisición total o parcial de vehículos nuevos o material rodante nuevo con estándares de bajas o cero emisiones, sin afectar el monto inicial de los recursos aprobados en el Conpes que dio origen a cada proyecto; que garanticen accesibilidad para población en condición de discapacidad o movilidad reducida. La adquisición, operación y mantenimiento de los activos cofinanciados son responsabilidad del ente territorial o de quien este delegue. Las disposiciones de este artículo tendrán vocación de permanencia en el tiempo”.
(Subrayado fuera de texto)

En lo que respecta a la regulación contable pública, 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, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, establece:

“CAPÍTULO 4–LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definición de activo

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

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

(...)

Control

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. (...)

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. Por ejemplo, una entidad podría controlar un derecho a usar un conocimiento que no es de dominio público si tiene acceso a dicho y la capacidad presente de conservarlo en secreto, incluso si no está protegido por una patente registrada.

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.

4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente". (Subrayado fuera de texto)

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 22 Contabilización de las Subvenciones del gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, señala:

“Definiciones

(...)

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

Subvenciones relacionadas con activos son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.

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

(...)

Subvenciones del gobierno

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

(a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y

(b) se recibirán las subvenciones.

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

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

(...)

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

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

(...)

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

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

18 Las subvenciones relacionadas con activos que no se deprecian pueden requerir también el cumplimiento de ciertas obligaciones, y así, se reconocerán en el resultado de los periodos que soporten los costos necesarios para cumplir con dichas obligaciones. Por ejemplo, una subvención para terrenos puede estar condicionada a la construcción de un edificio en ellos, y podría ser apropiado reconocerla en resultados a lo largo de la vida útil de dicho edificio.

(...)

Presentación de las subvenciones relacionadas con activos

24 Las subvenciones del gobierno relacionadas con activos, incluyendo las de carácter no monetario a valor razonable, deberán presentarse en el estado de situación financiera, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del importe en libros de los activos con los que se relacionan.

(...)

26 Un método reconoce las subvenciones como ingreso diferido, que se reconoce en resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo.

27 El otro método deduce la subvención al calcular el importe en libros del correspondiente activo. La subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se amortiza como una reducción del gasto por depreciación.

28 La adquisición de activos y la recepción de las subvenciones relacionadas con ellos, pueden originar importantes movimientos en los flujos de efectivo de la entidad. Por esta razón, y en orden a mostrar la inversión bruta en activos, tales movimientos se revelan con frecuencia como partidas separadas en el estado de flujos de efectivo, con independencia de si las subvenciones se deducen o no de los activos correspondientes, a efectos de su presentación en el estado de situación financiera". (Subrayado fuera de texto)

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 efecto de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, fue actualizado mediante Resolución 062 de 2022.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, para definir el tratamiento contable que debe aplicar la empresa a los recursos provenientes del Convenio de Cofinanciación para el Proyecto Metro Ligerero de la Avenida 80 en Medellín, suscrito entre la Nación, representada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el municipio de Medellín y la empresa Metro de Medellín, para la adquisición o construcción de activos, se hace necesario que la empresa tenga en cuenta la definición de control señalada en el Marco Conceptual para la Información Financiera.

A partir de dicha definición, la empresa establecerá si controla el activo que representa los recursos o bienes que surgen del convenio, o si por el contrario se genera una relación de principal y agente, donde la empresa actúa como agente al administrar los recursos que se encuentran bajo el control de la entidad territorial. También se debe tener cuenta la exposición a riesgos o variaciones significativas inherentes a los recursos, donde se debe evaluar quién asume las condiciones desfavorables que puedan implicar una pérdida en la capacidad productiva, generación de beneficios económicos o potencial de servicio de los activos, así como quién se encuentra obligado a garantizar que la operación del activo sea la adecuada en su operación.

Así las cosas, corresponde a las partes que suscribieron el convenio, con base en juicios profesionales, determinar el tratamiento contable que se debe aplicar sobre los recursos relacionados con la financiación de los componentes del proyecto Metro Ligerero Avenida 80, de conformidad con los siguientes escenarios:

1. El control de los recursos, así como de los bienes y activos, lo mantiene el Municipio de Medellín

Si en la evaluación realizada por las partes se determina que el control de los activos es mantenido por el Municipio de Medellín y, por tanto, los debe incorporar en su información financiera, la empresa deberá reconocer como parte de sus pasivos en su información financiera aquellos recursos que administre de manera directa o llevar un control administrativo de los recursos que sean administrados a través de un encargo fiduciario o un patrimonio autónomo.

Se debe tener en cuenta que, 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 actualizado mediante la Resolución 062 de 2022.

Por lo anterior, cuando la empresa administre de forma directa recursos provenientes del convenio los reportará homologados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para el caso en que los recursos se encuentren administrados a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, la empresa reportará homologados dichos recursos en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL

POR CONTRA (DB) y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

2. El control de los recursos, así como de los bienes y activos, es cedido por el Municipio de Medellín a la empresa

Si a partir de la evaluación realizada se determina que es la empresa quien ostenta el control de los recursos provenientes del convenio, entonces le corresponde a la empresa reconocer la transferencia de estos recursos como subvenciones del gobierno, de conformidad con la NIC 22, por cuanto son ayudas que provienen de entidades gubernamentales y por las cuales la empresa debe cumplir ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

A partir del convenio, si aplica este caso, es posible deducir que existe seguridad razonable de que la empresa va a cumplir con las condiciones para recibir los recursos asociados a la subvención y por tanto las entidades firmantes del convenio se encuentran obligadas a cumplir con el desembolso de los recursos en los tiempos estipulados, lo cual implica que la empresa debe reconocer la subvención como parte de su información financiera. Este reconocimiento se aplicará con independencia de que la empresa requiera o no de un crédito para llevar a cabo los proyectos definidos en el convenio.

Dado que los recursos recibidos se encuentran vinculados a activos, se aplicará lo señalado por la NIC 22 para este tipo de subvenciones, lo que implica que la empresa reconocerá un pasivo en el momento de la recepción de dichos recursos y, posteriormente, reconocerá de forma sistemática el ingreso a lo largo de los periodos en los cuales se reconozcan los costos o gastos que se pretenden subvencionar, en la medida que se cumplan las condiciones pactadas en el convenio.

Así las cosas, para el reconocimiento del ingreso la empresa deberá identificar y definir de forma clara los gastos que van a ser subvencionados por los recursos que reciba del convenio, de forma tal que estos se puedan emplear como base sistemática para la amortización del ingreso.

Teniendo en cuenta el convenio suscrito y lo definido en el artículo 2° de la Ley 310 de 1996, tanto la vida útil de los activos subvencionados como el periodo de amortización del crédito son bases sistemáticas aceptables para la amortización del ingreso, según se determine que los gastos a subvencionar con el convenio correspondan a la depreciación del activo o los costos de financiación del servicio de la deuda, respectivamente.

Es pertinente señalar que la existencia de crédito para un proyecto no es suficiente para determinar que la base sistemática de reconocimiento del ingreso será la amortización del crédito, dado que lo que define dicha base es lo que se haya establecido en el convenio como gastos o costos que se pretenden subvencionar, por lo que la empresa deberá evaluar cada convenio en particular.

Aunado a lo anterior, la empresa deberá elegir, para la presentación en el estado de situación financiera de las subvenciones relacionadas con activos, entre reconocerlas como partidas de activos diferidos o reconocerlas como un menor valor del valor en libros del activo.

En relación con el reporte de la información financiera a la CGN, se reitera que la empresa deberá homologar la información financiera al Catálogo General de Cuentas actualizado mediante la Resolución 062 de 2022.

Cuando sean girados los recursos de la subvención dada por el convenio, a efectos del reporte, la empresa los homologará en la subcuenta que corresponda de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, según corresponda, y en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida en que la empresa pueda reconocer el ingreso, de acuerdo con la base sistemática que haya definido, reportará este hecho homologado en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

1.2.10 NIC 21 - EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

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

1.2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS

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

1.2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

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

1.2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO

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

1.2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

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

1.2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

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

1.2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

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

1.2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN

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

1.2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN

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

1.2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

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

1.2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

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

1.2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20221100004431 DEL 28-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los reembolsos de valores pagados a ahorradores de cooperativas en liquidación por concepto del seguro de depósito.

Doctor

JEIVER ERNESTO RAMÍREZ NARVÁEZ

Subdirector de Asuntos Corporativos (E)

Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas

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° 20210010066472 el 16 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A continuación, comunicamos lo siguiente acerca del Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas para resolver las inquietudes que surgieron por el pago del seguro de depósito bajo el nuevo Marco Normativo contable:

Contexto

El objeto social principal del Fondo es la protección de la confianza de los depositantes y ahorradores de las entidades de cooperativas inscritas, preservando el equilibrio y la equidad económica e impidiendo injustificados beneficios económicos o de cualquier otra naturaleza a los asociados y administradores causantes de perjuicios a entidades cooperativas. En desarrollo de este objeto, El Fondo actúa como administrador de las reservas correspondientes al seguro de depósito, así como de los demás fondos y reservas que se constituyan, con el fin de atender los distintos riesgos asociados a la actividad financiera cooperativa, cuya administración se le asigne y no corresponda por Ley a otra entidad

Por disposición del Decreto 2206, la Reserva del Seguro de Depósito, fue creada con el fin de garantizar el pago de Seguro de Depósitos a los ahorradores de las instituciones cooperativas inscritas al Fondo, entre otras actividades con el fin de proteger la confianza de los ahorradores y garantizar mejores condiciones de las que se tendría en el proceso liquidatorio.

Este mismo, prevé que en el evento en el que el Fondo pague el seguro de depósitos a los ahorradores de las cooperativas en liquidación, se subrogará por Ministerio de la Ley en la totalidad de las sumas pagadas por este concepto.

El pago de las obligaciones a favor del Fondo de garantías y de las obligaciones en moneda extranjera derivadas de depósitos constituidos por dicha entidad en los establecimientos de crédito, gozarán del derecho de ser excluidos de la masa de la liquidación de instituciones financieras y del fondo, según lo define el numeral segundo del artículo 51 de la Ley 454 de 1998.

Fundamento

El Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas aplicó las NIIF – Normas Internacionales de Información Financiera, en los términos establecidos en la Resolución 037 de 2017 que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones, expedida por la Contaduría General de la Nación. En el marco de este proceso, se realizó el análisis de cada uno de los rubros de los Estados Financieros, con el propósito de determinar los principales impactos que se pudieran generar en la implementación.

Uno de los principales rubros de la convergencia fue la Reserva del Seguro de Depósitos, la cual se reconoció como un pasivo el saldo correspondiente a los posibles siniestros que pueden darse en la vigencia, y otro saldo se reconoció en el patrimonio.

Hechos

La Reserva del Seguro de Depósitos, está destinada para cubrir los pagos del seguro de depósitos a los ahorradores de las cooperativas inscritas en caso de un siniestro, la cual está respaldada, con el valor del pasivo estimado del seguro de depósito y con la Reserva Técnica registrada en el patrimonio.

En este contexto, en el evento de un pago de seguro de depósitos, lo que procede inicialmente es realizar la constitución de un pasivo real disminuyendo el pasivo estimado, en los montos correspondientes a los valores de las solicitudes de pago recibidas, y posteriormente realizar la disminución del pasivo real con base en los pagos efectivos en la medida que se realizan.

Una vez, surtido este proceso surge la necesidad de evaluar el tratamiento contable que deba darse a los derechos adquiridos a través de las subrogaciones a favor del Fondo, por los montos pagados del Seguro de Depósitos y a las posibles recuperaciones por eventuales pagos que realice la cooperativa en liquidación a Fogacoop sobre las acreencias reconocidas a favor del Fondo.

Al respecto, realizamos el siguiente análisis:

- Según lo definido en el Marco conceptual de las NIIF, estaríamos frente a un derecho, que tiene un potencial de producir beneficios económicos al contar con una resolución de reconocimiento de acreencias emitido por el liquidador de la cooperativa, sobre la cual se espera la recuperación de esos recursos en un eventual pago que realice la cooperativa dentro del proceso liquidatorio. En este sentido lo que procedería sería un registro de una cuenta por cobrar por el valor total pagado por Fogacoop por concepto de seguro de depósitos de acuerdo con la resolución de reconocimiento de

acreencias que emita el liquidador de la cooperativa por ese mismo monto, posteriormente se realizaría el análisis de deterioro bajo el método de pérdida esperada.

- De otra parte, en consideración a que el objeto del Fondo es el de proteger la confianza de los ahorradores y garantizar a los depositantes la recuperación de sus ahorros en mejores condiciones de las que se tendría en el proceso liquidatorio, habida consideración a la incertidumbre y el tiempo que debe transcurrir para que la entidad en liquidación pueda generar recursos disponibles y efectuar un eventual pago de acreencias, lo cual depende no solo de las gestiones del liquidador sino también de la situación financiera en la que queda la cooperativa y la calidad de los activos a recuperar, al igual que la situación macroeconómica y otros factores externos. En este sentido, al realizar el pago del seguro, si bien Fogacoop se subroga en el valor pagado por Ministerio de la Ley, la realidad económica es que ese derecho adquirido, desde el mismo momento en que se genera, no cuenta con la certeza de ser recuperado parcial o totalmente y en efecto la realización del ingreso tiene un alto grado de incertidumbre por lo mencionado anteriormente. Por lo anterior, se considera igualmente viable reconocer los ingresos por estos derechos solo en el momento en que se reciban los recursos efectivamente, lo cual sucede de manera posterior a que el agente liquidador ordene el pago mediante acto administrativo.

Ahora bien, surge la inquietud sobre el tratamiento contable que deba darse a las recuperaciones en el momento del pago de la acreencia a favor de Fogacoop, en el sentido de si en efecto es un ingreso por recuperación o corresponde a una devolución que deba registrarse directamente a la reserva en su componente del pasivo estimado.

Al dar un tratamiento como un ingreso por recuperaciones debería afectarse el estado de resultados y al final del ejercicio se genera un excedente por esta recuperación, excedentes que engrosan el patrimonio de la reserva del seguro de depósitos; y si se afecta el pasivo estimado, estaría presentando el mismo efecto al final del cierre del ejercicio de la vigencia teniendo en cuenta el efecto neto de la operación con cargo a la reserva del seguro de depósitos, sin generar ingresos ordinarios por concepto de actividades de pago de seguro de depósitos que corresponden actividades propias de la reserva.

Consulta

Con base en lo anterior, nos gustaría conocer su recomendación en cuanto al tratamiento que deba darse a esta operación en relación con:

- ¿Los valores pagados por el Fondo como seguro de depósitos a los ahorradores de una cooperativa inscrita en liquidación deben reconocerse como una cuenta por cobrar con su correspondiente deterioro valorado por pérdidas esperadas y posteriormente realizar el respectivo castigo del activo cuando proceda? O en cambio ¿Solo se registraría el ingreso al momento en que se reciban los recursos por pagos efectivos u otros activos que realice la cooperativa en liquidación al Fondo?

- ¿Los recursos que reciba el Fondo por concepto de recuperaciones del pago el seguro de depósitos debe manejarse como un ingreso por recuperación? o es posible ¿manejarlas como un aumento en la reserva del Seguro de depósitos en su componente del pasivo estimado?"

Adicionalmente, en mesa de trabajo del 9 de febrero de 2022, se obtuvo la siguiente información adicional:

“(…)

3. La reserva del seguro de depósitos tiene sus fuentes de recursos en las primas de seguro que pagan las cooperativas, préstamos internos y externos, emisión de títulos, presupuesto general de la nación, beneficios que generen las operaciones de la reserva, redención y rendimientos del portafolio de inversión, remanentes de liquidación de cooperativas, otros ingresos derivados de las actividades de apoyo. Los usos de estos recursos son: pago de seguro de depósito, operaciones de apoyo, pagos por la labor administradora (comisión), inversiones, redención de títulos emitidos.

4. Las cooperativas pagan la prima del seguro de depósito y Fogacoop le paga a los ahorradores, en los límites señalados en la normativa, que tenían sus depósitos en cooperativas que inician un proceso de liquidación.

(…)

7. Cuando una cooperativa entra en liquidación, Fogacoop debe actuar en dos sentidos: i) nombrando el agente liquidador, quien debe realizar el inventario de bienes y obligaciones y ii) una vez se tiene dicho inventario de obligaciones, Fogacoop realiza el pago del seguro de depósito a los ahorradores. Esta obligación de pagar el seguro de depósito se reconoce como una reclasificación del pasivo estimado a una cuenta por pagar a los ahorradores, por el monto determinado por el agente liquidador.

8. Por su parte, la reserva técnica que está reconocida en el patrimonio tiene movimientos por medio del aumento de la reserva por la distribución de excedentes de Fogacoop. Solamente se disminuiría la reserva técnica cuando el monto de la obligación a pagar a los ahorradores por el seguro de depósitos supere el valor del pasivo estimado, lo que ocurriría en caso de crisis del sector.

9. Dado que la reserva técnica opera como una reserva catastrófica y no como un contrato de seguro, producto del proceso de convergencia a las NIIF, Fogacoop definió que no aplica la NIIF 4 – Contratos de seguro.

10. En un proceso de liquidación, el objetivo es obtener el mayor efectivo posible para realizar el pago de las obligaciones. Para tal efecto, se inicia con el reconocimiento de acreencias que tienen un orden de prioridad definido por la ley. En el primer nivel de prioridad se encuentran los bienes excluidos de la masa de liquidación, que en el caso de las cooperativas se trata de los depósitos de los ahorradores y, por el decreto que reglamenta a Fogacoop, las acreencias a favor de esta entidad.

11. La subrogación por ministerio de la ley consiste en que Fogacoop entra en las mismas condiciones que los demás ahorradores en la prioridad de acreedores en el proceso de liquidación, por aquellos montos que el Fondo pague a los ahorradores y, por lo tanto, los reemplaza.

12. Existe incertidumbre frente a la cuenta por cobrar a la cooperativa en liquidación dado que el proceso de liquidación no asegura el pago de esta cuenta, ya que no depende únicamente de las gestiones del agente liquidador, sino de las condiciones de los bienes de la cooperativa y las condiciones macroeconómicas relacionadas. En este sentido, por ejemplo, si en la gestión de la liquidación se logra obtener el efectivo necesario para respaldar el 20% de las acreencias, entonces el liquidador le paga el 20% a cada uno de los acreedores.”

CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, de 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° 2270 de 2019 y sus modificaciones, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3º de la Resolución N° 37 de 2017, modificado por la Resolución N° 035 de 2021, establece:

“(…)

RECONOCIMIENTO

(…)

Activos contingentes

31 La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.

32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.

35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio

haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

(...)

REEMBOLSOS

53 En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la NIC 37, los reembolsos esperados que se relacionen con los cargos a una provisión deben ser reconocidos separadamente como un activo y un ingreso en el resultado del periodo sí, y solo sí, la recepción de tales reembolsos es prácticamente cierta, lo que quiere decir que no existe incertidumbre frente a la obtención del flujo de recursos esperado.

Además, la misma norma señala que los activos contingentes deben ser revelados en las notas a los estados financieros de la empresa cuando correspondan a recursos que surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. No obstante, si la probabilidad de que dichos beneficios económicos entren es remota, no se revelará un activo contingente por ese hecho.

Adicionalmente, según lo informado en su consulta y en la mesa de trabajo desarrollada, Fogacoop tiene el derecho de exigir el reembolso de los valores pagados a los ahorradores de cooperativas en liquidación, por concepto del seguro de depósitos, y la acreencia a su favor goza del derecho a ser excluida de la masa de liquidación, por lo que se encuentra en el primer nivel de prioridad en el proceso de liquidación.

Teniendo en cuenta lo anterior, Fogacoop debe evaluar la probabilidad de obtener los beneficios económicos futuros relacionados con los reembolsos de los valores pagados a los ahorradores por concepto del seguro de depósito, desde el momento del pago del seguro de depósito, y proceder según lo señalado en alguno de los siguientes tres escenarios:

A. Si la probabilidad de obtener el reembolso es prácticamente cierta, entonces Fogacoop debe reconocer un activo por derecho de reembolso, cuya contrapartida es el ingreso, por el valor estimado, que en todo caso no puede superar al valor pagado por seguro de depósito.

Estos hechos serán reportados a la CGN en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS

DIVERSOS.

B. Si la probabilidad de obtener el reembolso es posible, revelará un activo contingente en las notas a los estados financieros.

Estos activos contingentes serán reportados a la CGN en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-ACTIVOS CONTINGENTES y en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

C. Si la probabilidad de obtener el reembolso es remota, no reconocerá este hecho en sus estados financieros ni lo revelará en sus notas.

Posteriormente, Fogacoop debe realizar seguimiento a los reembolsos, con el fin de identificar cambios en la probabilidad de obtenerlos, así:

a. Si la probabilidad disminuye de prácticamente cierta a posible, entonces Fogacoop dará de baja en cuentas el derecho de reembolso reconocido y revelará el activo contingente.

b. Si la probabilidad disminuye de prácticamente cierta o posible a remota, entonces Fogacoop dará de baja en cuentas el derecho de reembolso o dejará de revelar el activo contingente en sus notas a los estados financieros, según corresponda.

c. Si la probabilidad aumenta de remota o posible a prácticamente cierta, entonces Fogacoop reconocerá el derecho de reembolso y el ingreso y, en el caso de los reembolsos posibles, dejará de revelarlo como un activo contingente en las notas a los estados financieros.

d. Si la probabilidad aumenta de remota a posible, entonces Fogacoop revelará el activo contingente en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, cuando la cooperativa en liquidación establezca el valor a reembolsar, Fogacoop reconocerá la cuenta por cobrar y disminuirá el derecho de reembolso previamente reconocido. Cualquier diferencia que se presente entre la cuenta por cobrar y el derecho de reembolso se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Para el reporte a la CGN, la cuenta por cobrar se reportará en la subcuenta 133401-Seguros de depósitos pagados por recuperar de la cuenta 1334-OPERACIONES FONDOS DE GARANTÍAS, el ingreso en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y el gasto en la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

1.2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 2022110000231 DEL 07-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos – Activos intangibles Otros Gastos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de desembolsos efectuados por un potencial proceso de integración

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20210010067292 del 22 de diciembre de 2021, mediante la cual consulta sobre “el tratamiento contable que debe darse a los gastos efectuados por las entidades fiduciarias de propiedad estatal (...) como consecuencia de un potencial proceso de integración en el cual estuvieron involucradas las mismas”.

Adicionalmente, en la referida comunicación señala que:

“El Grupo Bicentenario realizó la contratación de una firma consultora para que prestara servicios de asesoría con el fin de realizar el proceso de consolidación de las empresas del sector financiero que el Gobierno nacional definiera, y la implementación y puesta en funcionamiento del modelo de agrupación propuesto. Lo anterior de acuerdo con lo establecido en los Decretos 2111 de 2019 y 492 de 2020.

Dentro del mencionado proceso de consolidación, se identificó como una oportunidad estratégica la integración de las Fiduciarias públicas en una sola entidad, por lo que se adelantó un trabajo conjunto entre las fiduciarias con el propósito de llevar a cabo una posible integración.

Este potencial proceso de integración requirió la asignación de recursos al proyecto por parte de las Fiduciarias. Estos recursos constituían tanto capital humano como gastos en general para el desarrollo de dicho proyecto.

Para la ejecución e implementación de actividades relacionadas con una posible integración, se suscribió un Acuerdo de Cooperación entre Fiduprevisora, Fiduagraria y Fiducóldex, mediante el cual

se establecen los porcentajes de participación para cada una. Las premisas de este Acuerdo eran las siguientes:

Los planes a ejecutar eran aprobados por el Steering Committee, máxima instancia de aprobación en el gobierno del proyecto, el cual se encontraba integrado por los presidentes de las Fiduciarias y el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como sponsor del proyecto.

Cada fiduciaria podía realizar el proceso de contratación y ejecución de manera directa, una vez aprobados por el Steering Committee.

Los pagos de cada contratación serían pagados por cada fiduciaria a la entidad contratante, de acuerdo con su porcentaje de participación.

En virtud de lo anterior, Fiduprevisora y Fiducóldex realizaron contrataciones en temas relacionados con contabilidad y Tecnologías de la Información (TI).

En el mes de mayo de 2021 se notificó a los presidentes de las Fiduciarias la suspensión del proceso de integración, con lo cual dichas entidades suspendieron la ejecución de actividades relacionadas a la integración al interior de las sociedades, así como la ejecución de los contratos celebrados en el marco del Acuerdo de Cooperación previamente mencionado. Los contratos suspendidos se encuentran incluidos en la presentación anexa.

A la fecha, únicamente se han realizado pagos por el contrato de consolidación financiera, el cual fue contratado por Fiduprevisora. A su vez, esta sociedad generó cuentas de cobro a las otras dos fiducias, conforme a su participación en el Acuerdo de Cooperación mencionado. Los demás gastos no han sido pagados, a la espera de instrucciones al respecto por parte de sus administraciones.

De acuerdo con la finalidad, estos pagos podrían aplicarse como gasto o inversión, según los criterios contables de cada sociedad. Por ejemplo, según el core bancario que cada entidad tenga, los gastos en TI se podrían activar como una inversión en sistemas operativos. Para otros casos, como el de Fiduprevisora, corresponde a un gasto, dado que lo desarrollado para el Core SIFI no corresponde a las necesidades operativas de la entidad en la actualidad”.

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

CONSIDERACIONES

La NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, establece que:

“Selección y aplicación de políticas contables

7 Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

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

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

11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:

- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
- (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)". (subrayado fuera de texto)

Por su parte, en relación con los desarrollos informáticos, la NIC 38 Activos Intangibles, incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, señala que:

"2 Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles (...)

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

Un activo es un recurso:

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

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

9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los

derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

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

12 Un activo es identificable si:

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

13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios (...)

17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad". (subrayado fuera de texto)

Finalmente, el Marco Conceptual para la Información Financiera, incorporado al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, establece que:

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

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

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

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".

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas, se concluye que las erogaciones en las que incurran las fiduciarias como consecuencia de un potencial proceso de integración solo podrán reconocerse como activo cuando dichas erogaciones cumplan con los criterios que establecen las distintas NIIF para que se reconozcan como tal o, en ausencia de una NIIF, cumplan la definición de activo del Marco Conceptual para la Información Financiera. De lo contrario, dichas erogaciones se reconocerán como gasto del periodo en que se incurran.

Para el caso de los activos intangibles, se requiere que las erogaciones originen un recurso identificable de carácter no monetario y sin apariencia física que controle la entidad y del cual espere obtener beneficios económicos en el futuro. En este sentido, las erogaciones necesarias para la generación de un activo intangible se reconocerán como activo en la entidad que controla el recurso y espera obtener los beneficios económicos futuros del mismo. Lo anterior, con independencia de que el activo haya sido cofinanciado por otras fiduciarias, en cuyo caso la entidad que controla el activo reconocerá dicha cofinanciación como parte del costo del activo intangible y como un ingreso. Por su parte, la fiduciaria que cofinancie el activo reconocerá la cofinanciación como gasto.

CONCEPTO No. 20221100057001 DEL 01-09-2022

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de los derechos de explotación o producción sobre las reservas de petróleo y gas

Señor
EFRAÍN OLARTE OLARTE
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° 20220010036682 del 05 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con base en el artículo 23 de la Constitución, leyes 1755 y 1757 en las partes de control social a la cosa pública y el anuncio de una próxima reforma tributaria que incluirá el impuesto al patrimonio, pido el favor de responder las siguientes preguntas relacionadas con los derechos sobre las reservas de petróleo y gas, DPR.

(...)

Respecto a los DPR, en las sociedades de economía mixta: ¿Cuáles conceptos están vigentes y en armonía con la NIIF y NIC?

Sigue vigente el DECRETO 727 DE 2007 (marzo 07) “Por el cual se expiden normas relativas a la valoración y contabilización de reservas de hidrocarburos de propiedad de la Nación y se dictan otras disposiciones.

(...)

Los DPR, ¿son un activo intangible que debe estar incorporado en los balances de las empresas petroleras?”

Los derechos a los que hace referencia el consultante corresponden a los derechos de explotación o producción de hidrocarburos, y con base en esto se emitirá el presente concepto.

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de Resolución 037 de 2017, expedida por la CGN, 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.

Por su parte, el artículo 1º de la Resolución 197 de 2021, expedida por la CGN, modificó el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 3º. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2420 de 2015, incluidas las modificaciones realizadas mediante a) el anexo técnico "MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 1432 de 2020 y b) el "ANEXO TÉCNICO 2021, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 938 de 2021.”

El anexo indicado en el párrafo anterior incluye la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 Activos intangibles del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, dicha norma establece:

“Definiciones

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

(...)

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

Identificabilidad

11 La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que no están identificados individualmente y reconocidos en forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

12 Un activo es identificable si:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un

contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Control

13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. (...)

Reconocimiento y medición

18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

(a) la definición de activo intangible (...)

(b) los criterios para su reconocimiento (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Respecto a los DPR, en las sociedades de economía mixta: ¿Cuáles conceptos están vigentes y en armonía con la NIIF y NIC?

Teniendo en cuenta que las sociedades de economía mixta que adelantan actividades de explotación o producción de hidrocarburos, como es el caso de Ecopetrol S.A y su grupo económico, aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o administran Ahorro del Público, la respuesta a su pregunta se da en el contexto de dicho Marco Normativo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, modificado por el artículo 1º de la Resolución 197 de 2021, las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, deben aplicar el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera contenidas en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2420 de 2015, incluidas las modificaciones realizadas mediante a) el anexo técnico "MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 1432 de 2020 y b) el "ANEXO TÉCNICO 2021, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 938 de 2021."

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera mencionadas en el párrafo anterior corresponden a las Normas

Internacionales de Información Financieras (NIIF), incorporadas al ordenamiento jurídico mediante decreto expedido conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y que esa misma regulación contable le aplica a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público reguladas por la CGN, se puede afirmar que el tratamiento contable de los derechos de explotación o producción de hidrocarburos se encuentra en armonía con las NIIF.

PREGUNTA 2. ¿Sigue vigente el DECRETO 727 DE 2007 (marzo 07) “Por el cual se expiden normas relativas a la valoración y contabilización de reservas de hidrocarburos de propiedad de la Nación y se dictan otras disposiciones?”

Sobre el particular, es pertinente precisar que, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) 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, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la vigencia del Decreto 727 de 2007.

PREGUNTA 3. Los DPR, ¿son un activo intangible que debe estar incorporado en los balances de las empresas petroleras?”

Previo a dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y cuenta con una medición fiable.

Un activo intangible es identificable cuando cumpla con una o ambas de las siguientes condiciones, definidas en la Norma de activos intangibles: i) que sea susceptible de separarse de la entidad, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o, ii) que surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Así las cosas, los derechos provenientes de las licencias de exploración, permisos o licencias de explotación, contratos de explotación y contratos celebrados sobre áreas de aporte serán reconocidos como activos intangibles por Ecopetrol S.A., en la medida que estos cumplan la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento descritos en los párrafos anteriores, los cuales se encuentran ampliamente detallados en la NIC 38 (ver párrafos 8 al 23).

1.2.23 NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

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

1.2.24 NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN

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

1.2.25 NIC 41 - AGRICULTURA

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

1.2.26 NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

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

1.2.27 NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES

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

1.2.28 NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS

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

1.2.29 NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO

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

1.2.30 NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

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

1.2.31 NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

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

1.2.32 NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

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

1.2.33 NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN

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

1.2.34 NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS

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

1.2.35 NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

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

1.2.36 NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS

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

1.2.37 NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES

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

1.2.38 NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE

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

1.2.39 NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS

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

1.2.40 NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES

CONCEPTO No. 20221100037391 DEL 31-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos en contrato de gestión integral de proyectos.

Doctor
ALBERTO TORRES GUTIÉRREZ
Director de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para el Sector Justicia
Contraloría General de la República
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° 20220010018602 del 19 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a la solicitud de información necesaria para dar concepto, adjuntamos Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos 216144 de 2016, suscrito entre la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC y FONADE (Hoy ENTerritorio)”

Lo anterior en concordancia con la comunicación radicada con el N° 20220010016402 el 01 de abril de 2022, en la cual indicaba:

“En desarrollo de la auditoría financiera que se está ejecutando en la Unidad de Servicios Penitenciarios – USPEC, por la Contraloría General de la Republica – Contraloría Delegada Para el Sector Justicia Vigencia 20221, en desarrollo de la misma se evidencia la suscripción del Convenio Interadministrativo de Gerencia Integral de Proyectos 216144-2016 por valor de \$411.236.012.280, con FONADE hoy ENTerritorio.

Es de interés para la CGR saber cuál es la dinámica contable que ENTerritorio debe darles a estos recursos, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la entidad. Lo anterior con el fin de determinar los procedimientos para auditar y hacer seguimiento a dichos recursos”.

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

El Consejo de Estado en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, precisó lo siguiente:

“iii. En los contratos celebrados por una entidad pública como contratante, en los que se entreguen dineros a título de pago del precio de un contrato, y a cambio se reciba un bien o servicio, como este último es el propietario del monto del pago recibido, por lo mismo lo es de los rendimientos financieros o intereses que produzca la inversión del precio recibido. En estos contratos, si hay un “precio anticipado”, una vez pagado pertenece al contratista y por lo mismo sus rendimientos (salvo pacto en contrario), pero si hay un “anticipo”, dado que se entiende como una forma de financiamiento, los rendimientos financieros pertenecen al contratante. El anticipo pasará a ser parte del precio, en la medida en que se amortice siguiendo las cláusulas del contrato.

iv. Por el contrario, si una entidad pública como contratante entrega unos dineros en administración, verbi gratia para ser invertidos, éstos no ingresan al patrimonio del contratista, y por lo mismo los rendimientos que lo acrecen son de la entidad contratante que es la propietaria del capital. En este caso, el precio del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o cualquier otra forma de retribución que se pacte.

(...)

En palabras del Dr. Sanz González:

“En tal sentido se concreta la segunda línea de negocios de Fonade, que a diferencia de la tradicional administración financiera de recursos, o la fiducia pública, ofrece a sus clientes la posibilidad de la gerencia integral de proyectos, modalidad diferente a la anterior no solamente por su finalidad, sino por el régimen de responsabilidad que demanda, en donde, el control y los riesgos derivados de la ejecución del proyecto contratado, se asuman directa y de forma exclusiva por el contratista Fonade, compromiso que no es otro que la entrega del bien o servicio en las condiciones y bajo los requerimientos establecidos en el contrato.

“(…)

“Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de

gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.”

(...)

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

De otra parte, el Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 216144 de 2016, suscrito entre la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - USPEC y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE, estipula en sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO.- El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE, se compromete con la UNIDAD DE SERVICIOS PENITENCIARIOS Y CARCELARIOS – USPEC, de acuerdo con los parámetros de la Línea de Negocios de Gerencia de Proyectos, a realizar la Gerencia para la construcción e interventoría, ampliación de cupos y mantenimiento de la infraestructura carcelaria y penitenciaria de orden nivel nacional requerida por la USPEC, lo que supone adelantar estudios, diseños, demolición, mantenimiento, suministro, mejoramiento, conservación y ampliación, así como la elaboración del Plan Maestro de Infraestructura en materia Penitenciaria y Carcelaria, de acuerdo con la información de los diseños que presenta LA USPEC.

TERCERA.- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponde, en desarrollo el objeto del presente Contrato Interadministrativo, constituyen obligaciones de FONADE las siguientes:

1. Cumplir con el objeto del contrato y garantizar la oportuna y adecuada ejecución del mismo, de acuerdo con las especificaciones técnicas y características establecidas por la USPEC, en sus Estudios y Documentos Previos, su Anexos Técnicos y la Propuesta presentada y aceptada por la Entidad, documentos que hacen parte integral del Contrato.

2. Prestar en óptimas condiciones los servicios objeto del contrato, de acuerdo con los requisitos solicitados en los Anexos Técnicos y en el plazo que se establezca para tal fin.

(...)

5. Designar a un Gerente del Proyecto.

(...)

10. Desarrollar las actividades administrativas, técnicas, jurídicas, y financieras a que haya lugar, así como las gestiones de coordinación y control que la ejecución del proyecto demande, y las actividades requeridas para el manejo financiero de los recursos destinados para el desarrollo del Contrato.

11. Adelantar, bajo su exclusiva cuenta, riesgo y responsabilidad, los trámites precontractuales y contractuales a que haya lugar para adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas para ejecutar el objeto y alcance del Contrato. Todo lo anterior con el pleno cumplimiento de procedimientos y principios que establece el régimen legal aplicable a los contratos a celebrar.

(...)

13. Exigir la constitución de las garantías conforme los términos de los procesos de selección.

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

(...)

21. Constituir la provisión de pasivos contingentes que correspondan, en virtud de la ejecución del Contrato, de acuerdo con el modelo de factor de riesgo inherente al mismo.

22. Realizar el seguimiento al cronograma establecido para el desarrollo del Proyecto, en procura de que se cumplan de manera eficiente, las actividades y metas planteadas en la Gerencia del Proyecto.

(...)

25. Adelantar todas las gestiones necesarias ante entidades públicas, privadas y personas naturales y/o jurídicas para lograr la debida y correcta ejecución del objeto del contrato que se suscriba.

26. Realizar las entregas de las obras a la USPEC, con las calidades y tiempos estipulados.

(...)

36. Designar un supervisor para los contratos derivados del mismo, el cual deberá ser profesional en arquitectura o ingeniería civil. En caso de que no se acredite la designación del supervisor se entiende que la misma será ejercida por el Representante Legal.

(...)

PARÁGRAFO. INFORMES: Durante la ejecución del Contrato, FONADE se obliga a presentar los siguientes informes:

- A la USPEC, un informe trimestral de gestión, donde se reflejen los avances de ejecución del Contrato, de acuerdo al Plan Operativo. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, y ejecución presupuestal.

- A la USPEC, un informe bimestral de ejecución financiera, donde se reflejen los pagos efectivos derivados de la ejecución del Contrato.

CUARTA.- OBLIGACIONES DE LA USPEC: (...)

5. Entregar y/o girar a FONADE, los recursos para la ejecución del presente Contrato, los cuales, una vez descontada la cuota de gerencia, estarán directamente destinados para la ejecución del Contrato. Para tal efecto, la USPEC depositará los recursos asignados al contrato en la cuenta constituida por FONADE, en una entidad financiera autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el manejo exclusivo de los recursos del proyecto.

6. Realizar los pagos previa presentación por parte de FONADE, de los documentos requeridos, acorde con los plazos y el trámite establecido por la USPEC.

(...)

11. Aprobar, a través del Supervisor del contrato, los informes, productos y documentos presentados por el contratista.

(...)

QUINTA.- VALOR DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO: El valor del presente Contrato es por la suma de (...) Moneda Corriente, incluidos los impuestos y demás tributos que se causen por el hecho de su celebración, ejecución y liquidación, en el cual se encuentran comprendidos todos los costos directos e indirectos (...)

DÉCIMA NOVENA: RESPONSABILIDAD DE FONADE. Será responsable ante las autoridades por las omisiones o actos que desarrolle en el ejercicio de las actividades necesarias para el cumplimiento del presente Contrato, cuando con ellos cause perjuicio a la administración o a terceros”.

En relación con la regulación contable pública, la Resolución 037 de 2017, incorporó, al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, entre otros.

Por lo anterior, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019, 056 de 2020 y 035 de 2021, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

En ese sentido, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019, 056 de 2020 y 035 de 2021, hace referencia a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Dicha Norma señala:

“Alcance

(...)

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

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

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

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

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

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

(...)

Determinación del precio de la transacción

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

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

- a) Contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);

(...)

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

(...)

Contraprestación variable

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

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

(...)

Pasivos por reembolsos

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

(...)

Costos del contrato

(...)

Costos de cumplir un contrato

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

- (a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);
- (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y
- (c) se espera recuperar los costos". (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en el Apéndice B de la NIIF 15 del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019, 056 de 2020 y 035 de 2021, se establecen los criterios a seguir para efectos de determinar las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, sobre lo cual se establece:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

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

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

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

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

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

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

a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente

b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [Véase párrafo 29 (a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio

especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

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

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

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

De otra parte, la CGN emitió el concepto con radicado No. 20182000034161 del 10 de julio de 2018, dirigido a la Doctora Alejandra Corchuelo Marmolejo, Gerente General Encargada del Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE, y en las conclusiones señala:

“Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad receptora de los recursos como agente o mandataria, debe reconocer solo los ingresos por el importe de cualquier pago o comisión a la que espera tener derecho a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

(...)

Por el contrario, una entidad pública actúa como agente principal en el marco de un convenio interadministrativo, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su cuenta y riesgo. En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño o de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

(...)

2. Contratos de gerencia integral de proyectos

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

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

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

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

Ahora bien, si los recursos que recibe el Fonade para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la

cuenta 2901 – AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

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

- Cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.
- Cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

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

c. Reconocimiento de inventarios:

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

d. Reconocimiento de los ingresos:

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

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

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

Así mismo, a través del concepto de la CGN con radicado No. 20192000005021 del 15 de febrero de 2019, dirigido a la doctora Myriam Panqueva Bello, Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad del Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE, se indicó en sus conclusiones:

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

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

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

Por último, la CGN en el concepto con radicado No. 20201120068211 del 22 de diciembre de 2020, dirigido al doctor Ricardo Andrés Oviedo León, Subgerente Financiero de la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial – ENTerritorio, indicó como parte de las conclusiones:

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

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

En relación con lo anterior, la cláusula segunda del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 suscrito entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (hoy

ENTerritorio) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece que la empresa asume exclusivamente los riesgos y responsabilidades de la gerencia del contrato, de tal forma que el DNP actúa como cliente, dejando así el contrato dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada a la regulación contable pública.

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

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

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

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

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

(...)

Ahora bien, el párrafo B34 del Apéndice B de la NIIF 15 establece que cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma, es decir, la entidad actúa como principal, o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero, es decir, la entidad actúa como un agente.

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en las cláusulas del Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 216144 de 2016, suscrito entre la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE (hoy ENTerritorio), se concluye que este corresponde a un contrato de gestión integral de proyectos, por cuanto ENTerritorio, como entidad principal asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutado el contrato, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución del objeto del contrato, y recibe como contraprestación el monto fijado como valor del contrato.

A partir de lo anterior, se evidencia que el contrato está dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada en el RCP y, con ello, para el tratamiento contable correspondiente ENTerritorio debe atender lo indicado en los conceptos que ha emitido la CGN en relación con la gerencia integral de proyectos y relacionados en las consideraciones de este concepto, principalmente el numeral 2 del concepto con radicado CGN No. 20182000034161 del 10 de julio de 2018, el cual se adjunta.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100018751 del 01-04-2022

20221100067441 del 16-11-2022

1.2.41 NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS

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

1.2.42 CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES

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

1.2.43 CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES

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

1.2.44 CINIIF 5 - DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL

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

1.2.45 CINIIF 6 - OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MERCADOS ESPECÍFICOS-RESIDUOS DE APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS

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

1.2.46 CINIIF 7 - APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REEXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

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

1.2.47 CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR

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

1.2.48 CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS

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

1.2.49 CINIIF 14 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIOS DEFINIDOS, OBLIGACIÓN DE MANTENER UN NIVEL MÍNIMO DE FINANCIACIÓN Y SU INTERACCIÓN

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

1.2.50 CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO

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

1.2.51 CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO

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

1.2.52 CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO

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

1.2.53 CINIIF 20 - COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO

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

1.2.54 CINIIF 21 – GRAVÁMENES

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

1.2.55 CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS

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

1.2.56 CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

1.2.57 SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO

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

1.2.58 SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN

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

1.2.59 SIC-25 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS-CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FISCAL DE LA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS

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

1.2.60 SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR

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

1.2.61 SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB

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

1.2 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

CONCEPTO No. 20221100074521 DEL 19-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, según la organización del proceso contable.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, según la organización del proceso contable.

Doctor

JAMES A. COPETE RÍOS

Director Técnico de Gestión de Acueducto y Alcantarillado

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

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° 20220010051832 del 10 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Antecedentes: El artículo 18 de la Ley 142 de 1994, establece: ‘Las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita’.

A continuación, se presenta una situación de ejemplo para clarificar la situación: Una entidad presta el servicio de acueducto, y para poder desarrollar esta actividad, requiere consumo de energía eléctrica para operar los equipos necesarios, por lo tanto, la unidad de negocio o centro de costo de energía obtiene parte de sus ingresos de esta actividad, y la unidad de negocios de acueducto reconoce en sus costos o gastos estos valores, que al final se deben incluir en la tarifa que paga cada suscriptor.

Otro tema relevante, es que las normas en Colombia relacionadas con servicios públicos establecen que un servicio público domiciliario no puede ser gratuito y que cada servicio debe ser autosuficiente.

Lo anterior, ha hecho que algunos prestadores reconozcan dentro de sus ingresos, costos o gastos estas operaciones y registren y paguen los impuestos asociados, pero otros, los reconocen temporalmente para mostrar la rentabilidad independiente por servicio, pero los eliminan como operaciones intranegocios al momento de unificar sus estados financieros y no liquidan ni pagan los impuestos asociados.

Solicitud de concepto:

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Superintendencia quiere unificar criterios del manejo contable y tributario que debe darse a estas operaciones, por lo cual se solicita concepto en los siguientes términos:

1. ¿Cuál es el deber ser del reconocimiento, medición, y revelación de las operaciones entre unidades de negocio de una misma entidad, estos deben ser reconocidos en las mismas condiciones que se reconocen los ingresos, costos y gastos, producto de venta de bienes o prestación de servicios a terceros, qué condiciones aplican para su reconocimiento, medición, y revelación, en entidades clasificadas en el grupo del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, y las clasificadas en el grupo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público?”

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
 - b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
 - c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
 - d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
 - e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
 - f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
 - g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
 - h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- (...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

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

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) Centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros;
- ii) Por unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Las empresas podrán adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa, funcional o geográfica. Las entidades deberán definir el mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tengan injerencia en el proceso contable.

Así las cosas, las empresas deberán implementar el manual de políticas contables, con independencia de que la empresa opte por cualesquiera de las dos formas de organización del proceso contable antes mencionadas.

Cabe resaltar que, dentro del procedimiento anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases,

acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del marco normativo aplicable, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

En este sentido, si la empresa de servicios públicos que tiene objeto social múltiple definió organizar su proceso contable por unidades contables, conforme a los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, puede registrar los ingresos, costos o gastos por cada uno de los servicios para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables, Adicionalmente, independientemente de la forma de organización del proceso contable, las entidades deberán reconocer, medir y revelar los hechos económicos, de conformidad con la norma que sea aplicable. En todo caso, se reitera, deberá eliminar la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como entidad contable pública ante los diferentes usuarios.

Por el contrario, si la empresa de servicios públicos definió organizar su proceso contable de manera centralizada, atendiendo los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, no puede registrar los ingresos, costos o gastos para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables.

Ahora bien, es pertinente indicar que las formas de organización y ejecución del proceso contable son excluyentes. Por lo tanto, la entidad debe seleccionar una de las dos formas de organización del proceso contable y atender a los requerimientos mínimos señalados en la Norma para la respectiva forma de organización. En consecuencia, la entidad no puede definir una forma híbrida en la que dentro de la forma centralizada se ejecute el proceso contable por unidades contables, ni viceversa.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100064431 del 31-10-2022

1.4 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES**1.4.1 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL**

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

1.4.2 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.4.3 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20221100064431 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

Señora

CARMEN RAQUEL ORTIZ CAMACHO

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° 20220010043642 del 22 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con la normatividad vigente, los comprobantes de contabilidad como prueba y en este contexto, se consulta:

1. Si la Compañía o entidad pública cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, este registro automático pues ser considerando como indicación de quien lo elaboró o se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo elaboró?.

2. Si la Compañía cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, pero no se puede identificar por el sistema quien lo autorizó, se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó?.

3. En relación con la consulta del numeral 2, y como alternativa a la incorporación de la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó, es posible de forma mensual, emitir del software un libro auxiliar contable de comprobantes de contabilidad con registro de control de numeración consecutiva, indicación del día de su preparación y del usuario que lo elaboró, con la fecha del comprobante, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento y con base en este elaborar un acta en el cual conste que estos documentos fueron revisados por el líder de proceso y contador que certifica los Estados Financieros y que son acordes a los libros oficiales, y servir esta acta como soporte de las personas autorizaron el comprobante de contabilidad sin necesidad de incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo revisó y adoptar esto como política en la práctica recurrente de la autorización de comprobantes contables?.”.

CONSIDERACIONES

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, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

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

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

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

(...)

Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

(...)

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

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

(...)

4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que el sistema documental contable tiene como objetivo garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Para tal fin, todos los documentos del sistema contable deberán ser auténticos, lo cual ocurre cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado.

Asimismo, esta Norma señala que los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Por lo tanto, como parte de las políticas contables, se deberá definir, entre otros aspectos, la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales. En todo caso, el sistema de información financiera empleado debe permitir la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y la que lo aprobó.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece unas actividades para la gestión del riesgo contable, entre las que se resaltan en relación con su consulta los numerales 3.2.3. Sistema documental y 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

El numeral 3.2.3. Sistema documental define que las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, dado que la información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud.

Además, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones indica que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En este sentido, las entidades y empresas públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública podrán definir en sus manuales de políticas contables el mecanismo mediante el cual se permita la trazabilidad de los comprobantes de contabilidad, el cual puede corresponder a la identificación del usuario asignado para el ingreso al software contable de cada persona que interviene en el proceso contable, siempre que permita identificar claramente quién elabora el documento y quién lo autoriza.

Ahora bien, si el software contable no permite la identificación de la persona que autoriza los comprobantes de contabilidad, las entidades y empresas públicas deberán definir en sus manuales de políticas contables la manera en que esta identificación se realizará, que puede ocurrir mediante la modificación del software para incluir esta funcionalidad o la implementación de un medio físico o manual, como los mencionados en sus preguntas 2 y 3, lo que complementa al software para que el sistema contable en su conjunto contribuya a la verificabilidad de la información.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100074521 del 19-12-2022

1.5 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA.**CONCEPTO No. 20221100074921 DEL 23-12-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuentas contables para la homologación de los anticipos y avances recibidos y los ingresos recibidos por anticipado en el reporte de información financiera a través de la plataforma CHIP.

Doctor
GONZALO ARMANDO ÁLVAREZ GÓMEZ
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° 20221400055262 del 5 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente nos encontramos en el proceso de implementación de un nuevo ERP para el Grupo EPM lo que requerirá la creación de un nuevo Plan Único de Cuentas para el Grupo. Del análisis sobre el adecuado uso de las cuentas contables que se incluirán en dicho PUC, nos surge la inquietud sobre que hechos económicos deben reconocerse en la cuenta 2901 Avances y anticipos recibidos y en la cuenta 2910 Ingresos recibidos por anticipado. La inquietud surge dado que, de acuerdo con la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, los ingresos deben reconocerse en el resultado del periodo en el momento o a medida que se cumple con la obligación de desempeño y, por lo tanto, cualquier valor recibido antes del cumplimiento de la obligación de desempeño debe reconocerse como un pasivo del contrato; y nuestra interpretación es que no hay diferencia en la cuenta.

Por ejemplo, EPM como generador le pide a un cliente comercializador de energía que le pague de forma anticipada la energía que le va a entregar en el siguiente mes.

Otro ejemplo, EPM suscribe un contrato con un cliente al cual le construirá una acometida industrial y le realizará la instalación de un transformador. En el contrato se establece que el cliente debe consignarle a EPM el 20% del valor del contrato para iniciar con las obras.

Nuestra consulta es entonces:

1. Que hechos económicos se reconozcan en las cuentas contables 2901 Avances y anticipos recibidos y 2910 Ingresos recibidos por anticipado y cuál es el criterio para diferenciar que se reconozca en la una o en la otra.
2. Existe diferencia en el reconocimiento contable de los dos hechos económicos mencionados en los ejemplos y cuál sería entonces el adecuado para cada uno”.

CONSIDERACIONES

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en Sentencia del 22 de junio de 2001, expediente 13436, C.P: Ricardo Hoyos Duque, señaló:

“En la práctica contractual administrativa con fundamento en la ley, lo usual es que la entidad pública contratante le entregue al contratista un porcentaje del valor del contrato, a título de anticipo, el cual habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales en que debe incurrir el contratista para la iniciación de la ejecución del objeto contratado. De ahí que se sostenga que es la forma de facilitarle al contratista la financiación de los bienes, servicios u obras que se le han encargado con ocasión de la celebración del contrato.

(...) El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma sala del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, estableció:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, dicho Alto Tribunal en Sentencia N° 25000-23-26-000-2005-01116-02 del 19 de marzo 2021, C.P. María Adriana Marín, manifestó:

“Por otra parte, la jurisprudencia ha indicado en anteriores oportunidades, que el anticipo es el recurso o suma correspondiente a un porcentaje del valor total del contrato, pactado como contraprestación, que la entidad pública le entrega al contratista para que sea invertida

específicamente en la ejecución del contrato y sea manejada generalmente en cuenta separada, con imposición de obligaciones relacionadas con legalización y amortización de la inversión, de suerte que el monto entregado debe ser debidamente amortizado en el plazo y la forma pactada por las partes. El monto del anticipo no tiene una causación inmediata, es decir, si bien el contratista tiene derecho al pago convenido del mismo, aquel se entiende causado gradualmente en la medida en que el contratista ejecute el contrato” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a 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:

“ARTICULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catalogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, contiene las siguientes cuentas con las respectivas subcuentas:

“2901 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

290101 Anticipos sobre ventas de bienes y servicios

290102 Anticipos sobre convenios y acuerdos

290190 Otros avances y anticipos (...)

2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

(...)

291017 Venta de servicio de energía

291018 Venta de servicio de acueducto

291019 Venta de servicio de alcantarillado

291020 Venta de servicio de aseo (...)

CONCLUSIONES

Para el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación, las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán homologar su información financiera al Catálogo General de Cuentas actualizado mediante la Resolución 062 de 2022.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta 1.

Como se manifiesta en la consulta, los valores recibidos antes del cumplimiento de la obligación de desempeño deben reconocerse como un pasivo del contrato, por lo cual, en el Catálogo General de Cuentas se establecieron en el acápite de pasivos las cuentas 2901-ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS y 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, referidas en su consulta.

Dichas cuentas no deben tratarse de forma indistinta, por cuanto la diferencia entre los valores que deben registrarse en la cuenta 2901-ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS y en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, radica en la naturaleza jurídica y económica de los mismos.

El anticipo corresponde a un adelanto del precio que aún no se ha causado, que el contratante le entrega al contratista para que a la iniciación de los trabajos este disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato. Como lo ha establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado, para establecer si existe un anticipo se debe recurrir al acto jurídico celebrado, por cuanto es allí donde se establece el mismo.

Así las cosas, Empresas Públicas de Medellín deberá homologar los dineros recibidos por concepto de anticipos o avances originados en convenios, acuerdos o contratos, entre otros, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, siempre y cuando en los actos jurídicos celebrados se haya pactado el respectivo avance o anticipo, el cual se deberá amortizar en la medida en que se ejecuten los recursos de la forma prevista en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, deberá homologarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, los otros pagos, distintos al anticipo, recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad.

Es preciso señalar que ambos se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios, y se deberán reconocer atendiendo la base contable de acumulación o devengo, según la cual se reconocerá un hecho económico cuando tenga efectos sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa.

Pregunta 2.

De acuerdo con lo expuesto en su consulta, donde señala que Empresas Públicas de Medellín como generador de energía recibe del comercializador el pago anticipado de la energía que va a ser entregada en el mes siguiente, generando que sean ingresos recibidos por EPM en desarrollo de su actividad, deben ser homologados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, respecto de los contratos en los cuales se establece que a Empresas Públicas de Medellín, previo al inicio del contrato, le sean consignados los montos pactados a título de anticipos, le corresponde a EPM homologar el monto recibido en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

2 CONCEPTOS MODIFICADOS

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