



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

**Doctrina Contable Pública  
Compilada**

**Actualizada  
Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2015**

**¡Cuentas claras, Estado Transparente!**



**PRESIDENTE**

**Juan Manuel Santos Calderón**

**MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**Mauricio Cárdenas Santamaría**

**CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN**

**Pedro Luís Bohórquez Ramírez**

**SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN**

**Miryam Marleny Hincapié Castrillón**

**SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN**

**Marleny María Monsalve Vásquez**

**SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN**

**Juan Guillermo Hoyos Pérez**

**SECRETARIO GENERAL**

**Jaime Aguilar Rodríguez**



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

Rocío Pérez Sotelo – Coordinadora  
Freddy Armando Castaño Pineda  
Jaime Valencia Cubillos  
Edilberto Herrera Huerfano  
Héctor Hernando Peña Gonzalez  
Martha Liliana Arias Bello  
Yenny Claros González  
Germán Eduardo Espinosa Flórez  
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez



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

Eduardo Vidal Díaz – Coordinador  
Carlos Alberto Prieto Suarez  
Oliva Barrios Agudelo  
Durlandy Andrés Cubillos Márquez  
Dora Alicia Donato Montañez  
Elizabeth Muñoz Hernández  
María Daneris Taborda Zapata  
Cielo Pérez Flórido  
Jorge Castañeda Monroy  
José Ricardo Romero Avilés  
Hernán Castillo Casas  
Pedro Alexander Sánchez Jula

**Publicación**

Marzo 18 de 2016

## CONTENIDO

<b>1.</b>	<b>MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE (Link) .....</b>	<b>11</b>
<b>2.</b>	<b>MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RESOLUCIÓN 743 DE 2013 (Link).....</b>	<b>13</b>
<b>3.</b>	<b>MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RESOLUCIÓN 414 DE 2014.....</b>	<b>14</b>
3.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	15
3.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS .....	15
3.3.	CUENTAS POR COBRAR.....	68
3.4.	PRÉSTAMOS POR COBRAR.....	103
3.5.	INVENTARIOS.....	131
3.6.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	191
3.7.	OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	363
3.8.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	363
3.9.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	410
3.10.	OTROS ACTIVOS.....	410
3.11.	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS .....	410
3.12.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA .....	410
3.13.	PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	410
3.14.	CUENTAS POR PAGAR.....	410
3.15.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	434
3.16.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS .....	451
3.17.	PROVISIONES .....	451
3.18.	OTROS PASIVOS .....	472
3.19.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	481
3.20.	VENTA DE BIENES .....	490
3.21.	VENTA DE SERVICIOS .....	491
3.22.	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	494
3.23.	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	508
3.24.	OTROS INGRESOS.....	508

3.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	509
3.26. GASTOS DE VENTAS .....	509
3.27. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	509
3.28. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	509
3.29. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	509
3.30. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	510
3.31. OTROS GASTOS .....	510
3.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS .....	515
3.33. COSTO DE VENTAS DE BIENES .....	515
3.34. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	515
3.35. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES .....	515
3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	515
3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	515
3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	515
3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA 515	
3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	515
3.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES .....	515
3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	516
3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL .....	516
3.44. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	516
3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	516
3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL .....	516
3.47. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	516
<b>CONCEPTOS MODIFICADOS .....</b>	<b>644</b>
<b>4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – DECRETO 3022 DE 2013 (Link) ...</b>	<b>646</b>
<b>5. MARCO NORMATIVO – ENTIDADES DE GOBIERNO – RESOLUCIÓN 533 DE 2015 (Link) .</b>	<b>648</b>

# PRESENTACIÓN

En el marco de las competencias constitucionales y legales (Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y Ley 298 de 1996), corresponde al Contador General de la Nación, en su calidad de autoridad en materia contable pública, determinar las normas contables que deben regir en el país, así como expedir las directrices y procedimientos específicos de contabilidad pública, que en razón de su naturaleza tienen fuerza vinculante y sirven de base para los sistemas contables que deberán ser observados tanto por las entidades de Gobierno general, como por las empresas del sector público.

La presente Doctrina Contable Pública del año 2015 compila los diferentes conceptos expedidos por la Contaduría General de la Nación - CGN, que observan, interpretan y aplican el Régimen de Contabilidad Pública en casos particulares planteados por los sujetos regulados y usuarios de la información contable. Estos son herramienta de consulta y orientación para los responsables de la preparación y generación de información contable pública, los usuarios interesados y la comunidad en general.

En el norte de la función de regulación contable pública, en concordancia con la ley 1314 de 2009, y a partir de la política de Regulación Contable Pública definida por la CGN desde junio de 2013, contenida en el documento titulado: *“Estrategia de convergencia hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, se definieron como política contable pública para Colombia, los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad:

- a) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015;
- b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que deben aplicar la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones; y
- c) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, las cuales deben aplicar la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones.

Para efectos de culturización, democratización y difusión de la regulación contable pública para entidades de Gobierno, de acuerdo con la realidad Colombiana y tomando como referente las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), la Federación Internacional de Contadores – IFAC, otorgó a la Contaduría General de la Nación, con fines no comerciales, el derecho no exclusivo dentro del Territorio Nacional

para adoptar, reproducir, publicar y distribuir partes de la Traducción Autorizada en formato electrónico en el Sitio Web y/o en publicaciones del material adoptado en los Actos Administrativos que expida la CGN, como regulador contable para entidades de Gobierno.

Teniendo en cuenta el actual momento por el que atraviesa el país, esperamos que esta publicación sea un importante aporte para los regulados y la comunidad en general en el proceso de convergencia a prácticas contables líderes de aceptación por la comunidad internacional.

**PEDRO LUÍS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ**  
**Contador General de la Nación.**

# INTRODUCCIÓN

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

## ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

Los conceptos que componen la Doctrina están conformados por la clasificación temática, identificación, antecedentes, consideraciones y conclusiones, así:

### Clasificación temática.

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

### Los antecedentes.

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

### Las consideraciones.

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

## Las conclusiones.

Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a transacciones o hechos u operaciones y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre cursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o re-direcciona la consulta.

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

### Criterios básicos

Los criterios básicos corresponden a los elementos centrales que orientan el proceso de búsqueda para que tanto usuarios internos como externos consulten la Doctrina Contable Pública. A partir del año 2015, los criterios básicos son: Marco Normativo, Tema y Subtema.

### Marco Normativo

Indica el Marco Normativo que hace parte del R.C.P. al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más modelos contables. Con el cambio normativo y su transición, se pueden identificar los siguientes marcos normativos:

**Régimen de Contabilidad Pública precedente.** Corresponde a toda la normatividad genérica contenida a partir de las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, este se aplica en el año 2015 en las entidades para las cuales la aplicación del nuevo Marco Normativo rige a futuro.

**Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.** Corresponde al Marco Normativo aplicable por las entidades que están comprendidas en el marco de la Resolución 743 de 2013 y demás normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.



**Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.** Corresponde al Marco Normativo aplicable por las entidades reguladas mediante la Resolución 414 de 2014, expedida por la CGN.

**Gobierno.** Aplicable por las entidades que de conformidad con el Manual de estadísticas de las finanzas públicas hacen parte del Gobierno, cuyo marco normativo fue expedido mediante la Resolución 533 de 2015.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2017 con la entrada en aplicación la Resolución 533 de octubre 2015, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló dicha resolución.

### **Tema**

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver dentro de la estructura del Catálogo de Cuentas del respectivo Marco Normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

### **Subtema**

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

# Capítulo 1

## Marco Normativo

### Régimen De Contabilidad Pública Precedente

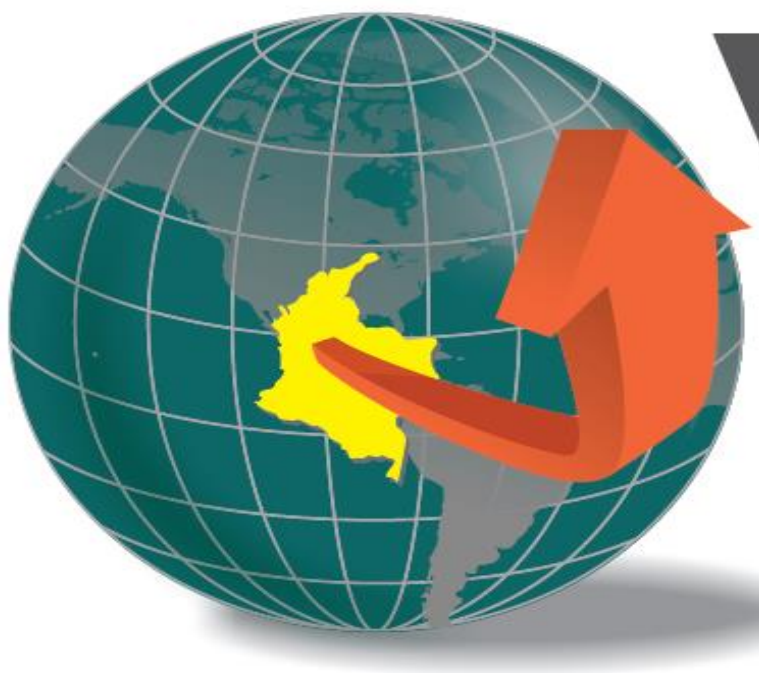


1. [MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE \(Link\)](#)

## Capítulo 2

### Marco Normativo

# Empresas Que Cotizan En El Mercado o Que Captan o Administran Ahorro Del Público – Res. 743 de 2013



2. [MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RESOLUCIÓN 743 DE 2013 \(Link\)](#)

3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RESOLUCIÓN 414 DE 2014

## Capítulo 3

### Marco Normativo

# Empresas Que No Cotizan En El Mercado De Valores, Y Que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público - Res. 414 de 2014



### 3.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### 3.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

<b>CONCEPTO No. 20152000026971 DEL 19-06-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Inversiones e Instrumentos derivados
	<b>SUBTEMA</b>	Clasificación contable de inversiones en el catálogo de cuentas de la Resolución 139 de 2015.

Doctor

MARLESBY SOTELO PUERTO

Subdirector de Contabilidad

Hospital Universitario de la Samaritana - HUS

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500023582, en la cual formula:

*“En el marco del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Res. 414 de 2014), nuestra E.S.E. se encuentra efectuando la homologación de las cuentas para realizar las respectivas reclasificaciones o ajustes que se requieran para la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura -ESFA.*

*Realizando la actividad referida encontramos que en el grupo 12 Inversiones e Instrumentos tenemos registradas a 31 de diciembre de 2014, en las cuentas, 1207 Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y 1208 Inversiones patrimoniales en entidades controladas, en la primera registramos unos Aportes en COODEMCUN y en la segunda unos títulos FIDUCLIPS en la fiducia de P.A. Nueva Clínica, sin embargo al remitirnos al Catálogo General De Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, encontramos dos cuentas que cumplirían con las características para realizar la homologación, la cuenta 1222 Inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el patrimonio (otro resultado integral) "Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar: no otorgan*

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

15

*control, influencia significativa ni control conjunto y tienen valor razonable" y 1224 Inversiones de administración de liquidez al costo "Representa el valor de los recursos financieros colocados en a) instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor razonable , y b) instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto y no tienen valor razonable".*

## **CONSULTA**

1. *Estaría bien reclasificar las dos Inversiones registradas en COLGAAP a la cuenta 1222 en el entendido que las dos no se tienen con intención de negociar, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto tienen valor razonable, entendiendo este último como "el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua" y que adicionalmente dentro de las subcuentas se incluye 122201 Entidades del sector solidario y 122202 Entidades privadas.*
2. *debe clasificarse a la 1224 en cuyo caso estaría catalogado como instrumento de deuda o instrumento financiero que se espera negociar, es decir que sus rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor razonable y que es un instrumento de patrimonio que no se tiene con la intención de negociar no otorga control, influencia significativa ni control conjunto y no tiene valor razonable" y que la misma no incluye dentro de sus subcuentas alguna particular para la reclasificación por lo cual se clasificaría como 122490 Otras inversiones de administración de liquidez al costo.*

## **CONSIDERACIONES**

El Anexo de la Resolución 414 de 2014, en el numeral 1.2 respecto a la clasificación de las inversiones de administración de liquidez establece: *"Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.*



*Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo”.*

De otra parte la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, el Catálogo General de Cuentas-CGC que deben aplicar las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público, en el que se describen las siguientes cuentas así:

#### 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO

*“Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del mercado y que tienen valor razonable”*

#### 1222 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL)

*“Representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar; no otorgan control, influencia significativa, ni control conjunto y que tienen valor razonable”*

#### 1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO

*“Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, inversiones cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento”*

#### 1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

*“Representa el valor de los recursos financieros colocados en a) Instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado y no tienen valor razonable, y b) instrumentos de patrimonio que no se tienen que negociar; no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto y no tienen valor razonable”*

## CONCLUSIONES

El Hospital Universitario de la Samaritana debe analizar la naturaleza de las inversiones que posee, para así determinar si son inversiones en instrumentos del patrimonio y si estas inversiones le otorgan control, influencia significativa o control conjunto, pues en caso de que sea afirmativo no se deben clasificar en las cuentas que son mencionadas en la consulta.

Si la inversión que posee no le otorga control, influencia significativa ni control conjunto, se trata de una inversión de administración de liquidez, caso en que la entidad debe evaluar el modelo de negocio que tiene definido para la administración de los recursos financieros, y así proceder a clasificar las inversiones de conformidad con las siguientes reglas, según corresponda a la naturaleza, características y condiciones de la inversión:

- En la cuenta 1221 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO si la inversión es en instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del mercado y que adicionalmente tienen valor razonable.
- En la cuenta 1222 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) si la inversión representa el valor de los recursos financieros representados en instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar; no otorgan control, influencia significativa, ni control conjunto y que tienen valor razonable
- En la cuenta 1223 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO si se espera mantener la inversión hasta el vencimiento, es decir que los rendimientos provienen de los flujos contractuales del título; y
- En la cuenta 1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO Instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que se esperan negociar, y que no cuentan con valor razonable

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000034621 DEL 27-08-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Inversiones e Instrumentos Derivados

	<b>SUBTEMA</b>	Registro de los aportes hechos en entidades cooperativas
--	----------------	--

Doctor:  
 EDGAR SILVIO SÁNCHEZ VILLEGAS  
 Gerente  
 Hospital Pedro León Álvarez Díaz  
 La Mesa Cundinamarca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 11 de Agosto de 2015, radicado con el número 2015-550-003980-2 el cual manifiesta:

*“Respetada Doctora:*

*La E.S.E Hospital Pedro León Álvarez Díaz, se encuentra en el proceso de implementación del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos públicos según Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.*

*Para la elaboración del balance de apertura tenemos la inquietud relacionada con el saldo que a 31 de diciembre de 2014 se presenta en la cuenta contable 1202 INVERSIONES ADMINISTRACION DE LIQUIDEZ EN TITULOS PARTICIPATIVOS en la subcuenta 120203- Cuotas partes de interés social; dado que este saldo corresponde a Aportes que el Hospital tiene en la Cooperativa COODECUM, (sic) dichos aportes fueron reconocidos hasta la vigencia 2009 en las vigencias siguientes la E.S.E no ha reconocido sus aportes y pago, en vigencias anteriores la E.S.E solicito su retiro y cruce de aportes con deuda pero hasta tanto no se sanee la obligación que presenta el HOSPITAL con dicha entidad y que actualmente cursa un proceso jurídico en contra de la ESE, no se define su desvinculación.*

*Por lo anterior, solicitamos orientación de la cuenta contable a utilizar según Resolución 139 del 2015 y la cual se debe homologar el saldo en mención, o cual es el procedimiento a seguir en el Balance de Apertura; por cuanto se considera que este saldo constituye un derecho para el Hospital.”*

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

## CONSIDERACIONES

Con respecto a su primera inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

#### - **INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**

##### - **Reconocimiento**

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

## 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que se efectúen con la intención de ejercer control en las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1 Reconocimiento

[...]

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la

asociada. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes.

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de una o varias de las siguientes vías: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

## **7. ACUERDOS CONJUNTOS**

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

### **3. ACTIVOS CONTINGENTES**

#### **3.1. Reconocimiento**

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Los activos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa 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 tenga lugar. "(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas establece lo siguiente:

#### **"8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES**

##### **DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los activos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- El valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El mayor valor estimado de otros activos contingentes.

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El menor valor estimado de otros activos contingentes.
- 2- El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3- El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros activos financieros.

## 8905 ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 Activos Contingentes.

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 81 - Activos Contingentes. (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La E.S.E. Hospital Pedro León Álvarez Díaz, debe evaluar si el saldo que actualmente tiene reconocido en la subcuenta 120203—Cuotas partes de interés social, correspondiente a los aportes realizados en la cooperativa COODENCUM, cumple con las características para ser reconocido como una Inversión de Administración de Liquidez de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, si dicho saldo le permite a

la E.S.E. obtener rendimientos procedentes de las fluctuaciones en el precio o a través del pago flujos de efectivo contractuales.

Si realizada la evaluación, la E.S.E. considera que dicho saldo cumple las características mencionadas anteriormente, procederá a realizar lo establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a las inversiones de administración de liquidez y al modelo de negocio que tiene definido la E.S.E. para la administración de sus recursos financieros, reclasificando el saldo en alguna cuenta del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS según corresponda.

Ahora bien, si la evaluación indica que los aportes que se tienen en la cooperativa CODENCUM otorgan control, influencia significativa o control conjunto, debe seguirse alguna la opción que se configure de acuerdo con las siguientes alternativas:

1. Se ejerce control, si el saldo de los aportes le permite a la E.S.E. tener: a) poder sobre la entidad receptora del aporte, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora a través de su aporte y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora del aporte para influir en el importe de los rendimientos.
2. Se tiene influencia significativa si la E.S.E. a través de su saldo posee directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre CODENCUM.
3. Se tiene control conjunto, si la E.S.E. junto con otra o más entidades poseen el control de las decisiones más relevantes de CODENCUM.

De ser afirmativo lo anterior, la E.S.E. procederá a realizar lo establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 en lo referente a las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos y reclasificará dicho saldo en alguna de las cuentas del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS según corresponda.

Si la E.S.E. después de realizar todo el proceso anterior, determina que el saldo que presenta en su contabilidad con respecto a los aportes realizados en la cooperativa CODENCUM, no cumple con las características para ser reconocido en las cuentas del grupo 12 como una inversión y la E.S.E. considera que posee un derecho por cobrar a la cooperativa por el valor del saldo registrado, entonces se remitirá a la norma de **ACTIVOS CONTINGENTES**, ya que el reintegro de dicho saldo por parte de la cooperativa CODENCUM hacia la E.S.E. está condicionado al resultado final del proceso jurídico entablado en contra de la E.S.E. y en consecuencia, no podrá reconocerlo en sus estados financieros por la incertidumbre generada en dicho proceso.

Por tanto, el Hospital procederá a dar de baja dicho saldo que tiene registrado actualmente en la cuenta 120203—Cuotas partes de interés social, siguiendo el proceso establecido en el instructivo 002 anexo a la Resolución 414 de 2014 y registrará un débito por el valor del saldo en la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la cuenta 8905 ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA. Dicho registro, será revisado de forma continua por la E.S.E. para que la evolución del proceso jurídico sea reflejada apropiadamente en sus estados financieros.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000043901 DEL 23-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Inversiones de Administración de liquidez
	<b>SUBTEMA</b>	Clasificaciones de los instrumentos patrimoniales de administración de liquidez al costo y al valor razonable

Doctora  
GLORIA INÉS MUÑOZ ZULUAGA  
Profesional Especializada en Contabilidad  
Instituto de Financiamiento, Promoción y desarrollo de Caldas.  
Manizales Caldas

**ANTECEDENTES**

*Me refiero a su consulta radicada el 25 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004676-2 mediante el cual manifiesta:*

*“En virtud del Nuevo Marco Normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores (resolución 414) en cuanto al manejo de las inversiones que posee la entidad tenemos las siguientes inquietudes:*

*1) INFICALDAS posee inversiones en diferentes sociedades las cuales no cotizan en bolsa, no se esperan negociar, no se posee control, ni control conjunto, no tienen influencia significativa y no poseen fecha de vencimiento. Por lo anterior concluimos que no se clasificarían al costo amortizado ni al valor razonable. Es correcta esta apreciación? (SIC)  
Lo anterior, de acuerdo al numeral 1.2 inversiones de administración de liquidez del capítulo 1 del Marco Normativo el cual establece que las inversiones se clasifican al valor razonable*



*si cotizan en bolsa, al costo amortizado si se esperan mantener hasta el vencimiento y al costo las inversiones que se tienen o no con intención de negociar.*

*2) El valor razonable podría asumirse que en las inversiones está compuesto por el costo y su actualización a partir de las valorizaciones obtenidas a partir del valor intrínseco emitido por la entidad que expide el certificado? (SIC)*

*3) De acuerdo a lo mencionado en el numeral 1) INFICALDAS podría clasificar las inversiones al valor razonable? (SIC) En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿basado en que norma (identificar numeral y capítulo)? (SIC)*

*4) En qué caso puede incluir las valorizaciones de las inversiones como mayor valor del costo de la inversión? (SIC)*

*Es de anotar que en el caso que las inversiones con las características del numeral 1) de este documento, solamente tengan la opción de ser clasificadas al Costo, la disminución patrimonial por este concepto ascendería a \$33.000 millones de pesos, valor que se encuentra registrado en las cuentas 1999 de valorizaciones y en la cuenta 3240 Superávit por Valorización lo cual impactarla negativamente en un 10% del total del Patrimonio de la entidad.”*

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

## **CONSIDERACIONES**

*El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:*

### *“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros*

*Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado.*

*Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.*

[...]

Quando alguna norma establezca el valor razonable como base de medición, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## **“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**

[...]

### **1.2 Clasificación**

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.

[...]

### **1.4.3 Inversiones clasificadas al costo**

Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.”(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Para su primera pregunta, las inversiones que describe en su consulta y las cuales no cotizan en bolsa, no esperan negociarlas, no se posee ningún control, no se ejerce influencia significativa y adicionalmente no tienen una fecha de vencimiento, por tanto y de acuerdo con la Norma de Inversiones de Administración de liquidez de la Resolución 414 de 2014, este tipo de inversiones al no poseer un valor razonable y no esperar recibir rendimientos a través de flujos contractuales hasta un vencimiento fijo, deberán ser clasificadas en la categoría de costo.

Para su segunda pregunta, el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 es claro en afirmar que en los casos en los cuales una norma establezca como base de medición el valor razonable, este corresponderá a los valores de mercado en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la empresa pueda acceder en la fecha de la medición, ajustados con los costos de transporte cuando a ello haya lugar. Si dicho valor no puede estimarse, la norma respectiva establecerá el criterio de medición a seguir.

Por lo tanto, no puede tomarse para las inversiones descritas en su consulta como valor razonable las actualizaciones a través de las certificaciones del valor intrínseco entregadas por la entidad en la cual se tiene el instrumento patrimonial ya que no son valores de mercado.

Con respecto a su tercera pregunta, para que el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas—INFICALDAS pueda clasificar sus inversiones en instrumentos patrimoniales en la categoría del valor razonable, éstas deberán tener valores de mercado, entendiéndose como tal los mercados activos en los cuales INFICALDAS pueda acceder con sus instrumentos patrimoniales, en caso contrario, no podrá realizar dicha clasificación y deberán ser clasificadas en la categoría del costo.

Para su cuarta pregunta, los instrumentos de administración de liquidez que son clasificados al costo en su medición posterior se mantendrán al costo, por lo tanto no objeto de actualizaciones de su valor, por tanto, no se pueden incluir valorizaciones como costo de dichas inversiones.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000043961 DEL 23-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Inversiones de Liquidez
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Inversiones
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) obtenidos por una Empresa como resultado de la decisión de la DIAN de ordenar la devolución del pago en exceso por concepto impuestos.

Doctora  
LAURA CRISTINA HERNÁNDEZ GONZÁLEZ  
Directora Corporativa y CID  
Empresa de Renovación Urbana ERU  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

*Me refiero a su comunicación de septiembre 18 de 2015, radicada con el No. 2015-550-0004542-2, donde manifiesta:*

*ASUNTO: Concepto Contable con Régimen de Contabilidad Pública y con marco normativo Resolución 414 de 2014 Respetado doctor Bohórquez:*

*La Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C., fue creada mediante Acuerdo No. 033 de 1999 del Concejo de Bogotá, como una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, vinculada a la Alcaldía Mayor, dotada de personería jurídica, patrimonio propio e independiente y autonomía administrativa.*

*La Empresa en el transcurso de la vigencia 2015 solicitó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN el reconocimiento y devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$398.460.000) M/CTE., como pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.*

*La DIAN, mediante Resolución No. 6282-0827 de septiembre 3 de 2015, reconoce devolver a favor de la Empresa la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES*

CUATROCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$398.460.000) MICTE., como pago en exceso por concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014, este valor reconocido está representado con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 "DECEVAL SA.", los cuales solo servirán para pagar impuestos o derechos administrativos por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Por lo anterior expuesto, se pregunta:

La Empresa al solicitar la expedición del TIDIS, ¿Cuál es el registro contable que se debe realizar en este momento?

Teniendo en cuenta que la Empresa está sujeta al ámbito de la Resolución CGN No. 414 de septiembre 8 de 2014, se solicita que en la emisión del concepto, se indique como sería el tratamiento contable con Régimen de Contabilidad Pública y con el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

## CONSIDERACIONES

### 4. Consideraciones generales

El Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, el cual armoniza las diferentes normas que regulan los impuestos, en el artículo 862 señala los mecanismos para efectuar la devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado a los responsables del régimen común que hayan declarado, indicando lo siguiente:

*"(...) La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor (...) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos, administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición." (Subrayado fuera del texto)*

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante Concepto 116733 del 29 de Noviembre de 2000, precisa el proceso de devolución de impuestos por medio de títulos, señalando:

*"(...) una cosa es la emisión de títulos, otra el reconocimiento de la devolución de un valor a favor del contribuyente, y una tercera es el acto de hacer efectiva esa resolución. La primera le corresponde al Gobierno Nacional. Para la segunda (...) de acuerdo con lo ordenado en el artículo 853 del estatuto tributario es competente el jefe de devoluciones de la administración de impuestos, el cual ordena la devolución de los saldos a favor, que bien puede ser en cheque, título o giro. Cuando se ordene la devolución en Tidis, le corresponde al depósito centralizado de valores darle cumplimiento a la resolución emitida por la división de devoluciones. (...) con*

*fundamento en esta resolución que ordena la expedición del Tidis es que el depósito centralizado de valores procede a dar cumplimiento a lo allí expuesto, mediante el mecanismo de anotación en cuentas de depósito, y solo en este momento se considera que el título ha sido expedido.* (Subrayado fuera del texto)

##### **5. Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente**

*La norma técnica de Inversiones, de acuerdo con el párrafo 143 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que:*

*“(...) Las inversiones representan recursos aplicados en la (...) la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades (...).” Por otra parte el párrafo 264 del mismo texto normativo, señala que: “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.” (Subrayado fuera del texto)*

*En relación con el pago de impuestos con títulos, el numeral 18 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, señala que:*

*“Considerando que las administraciones de impuestos autorizan a los contribuyentes, responsables o agentes de retención, a pagar con diversos títulos emitidos por entidades del gobierno los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones relacionadas con tributos, es necesario precisar su tratamiento contable.”*

*En los numerales 19, 20 y 21 del mismo procedimiento, se indica el tratamiento contable, tanto para la entidad que realiza la inversión, como para la entidad emisora del título y para la entidad administradora de impuestos, teniendo en cuenta el momento en el que la entidad inversora paga sus obligaciones tributarias con TIDIS.*

*El “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos”, en los numerales 3 y 6, señalan lo siguiente:*

##### **“3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.**

*Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.*

*(...)*

##### **6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.**

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera.

(...)

Las inversiones con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta deben actualizarse con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.”

El Plan General de Contabilidad Pública, en la Norma técnica de Inversiones e Instrumentos derivados, el Catálogo General de Cuentas-CGC, incluye las siguientes subcuentas:

- 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio.” (Subrayado fuera del texto)
- 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que ésta: “Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición.” (Subrayado fuera del texto)

#### **6. Consideraciones en relación con el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

En el Capítulo I Activos, de las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación Y Presentación De Los Hechos Económicos” que hacen parte del “Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, sección 1, numerales 1.1 y 1.2, se señala lo siguiente:

#### **4. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**

##### **- Reconocimiento**

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están

representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

- *Clasificación*

*Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.*

- *Medición inicial*

*En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.*

(...)

- *Medición posterior*

*Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.*

***Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable***

*Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de las inversiones que se esperen negociar afectarán los resultados del periodo. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto.*

(...)

*Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor razonable no serán objeto de estimaciones de deterioro.*

***Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado***



*Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado se medirán al costo amortizado. (...)*

*Los rendimientos recibidos reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.*

*Las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. (...)*

*Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor. (Subrayado fuera de texto)*

*En la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, mediante la cual resolvió la solicitud de devolución de saldos a favor de la ERU, en el Artículo Segundo, se señala:*

*“ARTÍCULO SEGUNDO: DEVOLVER la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$398459000) M/CTE, solicitada por la EMPRESA DE RENOVACION URBANA DE BOGOTA D.C., NIT 830.144.890-8, valor reconocido en el artículo primero de la parte resolutive del presente acto administrativo, con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) Emisión 2015 DECEVAL S.A. Los cuales solo servirán para pagar Impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. (...)”.* (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Artículo 862 del Estatuto Tributario, los responsables del régimen común que hayan declarado, si es el caso, pueden solicitar devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado. La Dirección de Impuestos y de Aduanas Nacionales DIAN puede realizar tal operación mediante la emisión de títulos de devolución de impuestos denominados TIDIS, los cuales son negociables en bolsas de valores, circulan de forma desmaterializada y sólo sirven para cancelar impuestos administrados por la DIAN; la negociabilidad de estos títulos en el mercado secundario posibilita la generación de utilidades para la entidad adquirente de los mismos.

- **Procedimiento contable en atención a lo dispuesto en el Régimen de contabilidad Pública precedente**

De conformidad con lo previsto en el Régimen Contabilidad Pública-RCP, el reconocimiento contable se realiza por el costo de adquisición del título, en el grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, mediante un débito a la subcuenta 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, si decide realizarlos en el mercado para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, o en la subcuenta 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, si los títulos, que se obtuvieron forzosamente, se mantienen hasta utilizarlos de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 Septiembre de 2015, emitida por la DIAN, con contrapartida al crédito de la subcuenta correspondiente a la naturaleza del derecho previamente reconocido por concepto del pago en exceso generado en el concepto Impuesto sobre la Renta y Complementario año gravable 2014.

El tratamiento contable de la adquisición y pago de obligaciones tributarias con TIDIS, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 18 a 21 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; y el tratamiento contable de la actualización de este tipo de inversiones debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 1 a 6 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.

- **Procedimiento contable de conformidad con lo señalado en la Resolución 414 de 2014, por medio de la cual se expidió el “Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”**

Para realizar el reconocimiento de los Títulos de Devolución de Impuestos TIDIs en el grupo de Inversiones e Instrumentos Derivados, una empresa debe definir previamente el modelo de negocio para realizar la administración de sus recursos financieros, en donde las inversiones que realice para administrar su liquidez serán clasificadas en tres categorías: al valor razonable, al costo amortizado o al costo, dependiendo de lo definido previamente en su modelo.

Para el caso objeto de su consulta, la ERU deberá clasificar los TIDIs en la categoría del valor razonable si decide realizarlos o negociarlos en el mercado público de valores para obtener liquidez antes de su utilización como medio de pago de obligaciones tributarias, si adicionalmente se dispone de la información sobre el valor de mercado de esos títulos. En caso contrario, deberá clasificarlos en la categoría del costo si decide mantenerlos hasta su vencimiento, es decir, hasta su utilización como medio de pago para el cumplimiento de obligaciones tributarias, de conformidad con lo señalado en el Artículo Segundo de la Resolución No. 6282 - 0827 del 3 septiembre de 2015, emitida por la DIAN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000045421 DEL 11-12-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Inversiones e instrumentos derivados Otros activos Gastos - Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los aportes realizados por parte de la Industria Militar para la constitución de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa

Doctor:  
HELI ROJAS ROBLES  
Subgerente Financiero  
Industria Militar - INDUMIL  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES:**

Me refiero a su comunicación del 11 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004624-2, en la cual manifiesta:

“(…)

*Considerando que, la Industria Militar es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, enmarcada por el Régimen de Contabilidad Pública y cuyo objeto social es: ‘Desarrollar la política del Gobierno Nacional en materia de importación, producción y comercialización de armas, municiones, explosivos, accesorios, servicios y elementos complementarios y, en aras del cumplimiento de este objeto social, la Industria Militar en conjunto con el Ministerio de Defensa Nacional, el Departamento del Meta, el Municipio de Villavicencio y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana SA., se asociaron como miembros fundadores y crearon la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa ‘CODALTEC’; el aporte de la Industria Militar fue de mil millones de pesos (\$1.000.000.000,00) autorizado por la Junta Directiva y financiado con recursos propios. Valor que actualmente se encuentra registrado contablemente en la cuenta Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, subcuenta Entidades privadas (120751), de acuerdo al catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, Resolución 356 de 2007.*

*Por lo expuesto y teniendo en cuenta que la Industria Militar se encuentra en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); cordialmente me permito solicitar al Doctor Pedro Luis Bohórquez Ramírez Contador General de la Nación,*

su concepto respecto al tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento en los Estados Financieros bajo las NIIF de la Industria Militar de la inversión realizada para la creación de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa 'CODALTEC', la cual según el artículo 2 de los Estatutos de la misma, reza:

*'ARTICULO 2. NATURALEZA JURÍDICA. La entidad constituida mediante el presente documento corresponde a una Corporación de naturaleza civil, de derecho privado y sin ánimo de lucro, la cual podrá ser conformada tanto por entidades de carácter público como de carácter privado, reguladas en los artículos 1 y 3 del Decreto Ley 393 de 1991, en concordancia con lo establecido en el artículo 633 y subsiguientes del Código Civil.'*

(...)"

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El Código Civil en su Artículo 637, establece:

**"ARTICULO 637. PATRIMONIO DE LA CORPORACION.** *Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación. Sin embargo, los miembros pueden, expresándolo, obligarse en particular, al mismo tiempo que la corporación se obliga colectivamente; y la responsabilidad de los miembros será entonces solidaria si se estipula expresamente la solidaridad."* (Subrayado fuera de texto)

Los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, establecen:

"(...)

### **CAPÍTULO PRIMERO**

#### **NOMBRE, NATURALEZA JURÍDICA, DOMICILIO, Y DURACIÓN**

**ARTÍCULO 1. NOMBRE:** *La Corporación que se constituye por este acto será una persona jurídica diferente a sus creadores y se regulará por los presentes Estatutos y por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Esta se denominará: 'CORPORACION DE ALTA TECNOLOGIA PARA LA DEFENSA'.*

**ARTÍCULO 2. NATURALEZA JURÍDICA.** *La entidad constituida mediante el presente*

documento corresponde a una Corporación de naturaleza civil, de derecho privado y sin ánimo de lucro, la cual podrá ser conformada tanto por entidades de carácter público como de carácter privado, reguladas en los artículos 1 y 3 del Decreto Ley 393 de 1991, en concordancia con lo establecido en el artículo 633 y subsiguientes del Código Civil.  
(...)

## CAPÍTULO SEGUNDO

### OBJETO SOCIAL Y OBJETIVOS ESPECÍFICOS

**ARTICULO 5. OBJETO.** La Corporación tendrá como objeto el desarrollo, la promoción y la realización de actividades de ciencia, tecnología e innovación a adelantarse de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, a efecto de fortalecer las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, buscando apoyar la generación de desarrollos de carácter industrial a nivel nacional, tanto para el Sector Defensa como para otros sectores de la industria nacional, como consecuencia del uso dual de las capacidades científico tecnológicas aplicables.

**ARTÍCULO 6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.** Dentro del objetivo de fortalecimiento de las capacidades científico tecnológicas del Sector Defensa de la República de Colombia, la **CORPORACION DE ALTA TECNOLOGIA PARA LA DEFENSA** tendrá, entre otros, los siguientes objetivos específicos:

- a. Formular, proponer y ejecutar proyectos de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), orientados a la generación de nuevos productos y procesos que incorporen tecnología, creación, apropiación y adaptación de la misma.
- b. Promover la transferencia de conocimiento científico y tecnológico entre el sector productivo y las instituciones de formación, para el fortalecimiento empresarial o la generación de empresas de base tecnológica para la industria del Sector Defensa.
- c. Liderar una red de gestión del conocimiento orientado a fortalecer la industria del Sector Defensa.
- d. Potencializar la experiencia industrial del Sector Defensa y consolidar soluciones de carácter local-nacional que contribuyan a la autosuficiencia tecnológica y disminuyan la dependencia de tecnología extranjera.
- e. Incentivar la cooperación internacional, gestionando recursos que propendan por el desarrollo de la investigación aplicada, innovación y desarrollo tecnológico del Sector Defensa.
- f. Difundir información de carácter científico y tecnológico a través de formación directa, y publicaciones.
- g. Otorgar licencias de uso de los productos y de los resultados de investigación de los proyectos de investigación y desarrollo de la industria del Sector Defensa con el fin de autofinanciar a la Corporación.

- h. Actuar como centro de preparación, gestión y coordinación de proyectos para la creación de empresas de base tecnológica para la industria del Sector Defensa.
- i. Promover formas organizacionales o empresas, o asociarse con otras personas públicas privadas para el cumplimiento y desarrollo más eficiente de sus propósitos, dentro del marco legal existente para el efecto.
- j. Apoyar la creación y consolidación del cluster de la industria del Sector Defensa colombiana.

**PARÁGRAFO:** Para cumplir con su objeto y sus objetivos específicos, la Corporación podrá desarrollar entre otras, las siguientes actividades:

(...)

- a. Gestionar y recibir apoyos, donaciones, legados, patrocinios, y en general todo aporte voluntario, recursos, bienes y/o servicios provenientes de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con ánimo o sin ánimo de lucro, con el fin de cumplir a cabalidad con el objeto, objetivos específicos y actividades que se ha propuesto la Corporación.

(...)

## CAPITULO CUARTO

### PATRIMONIO

**ARTÍCULO 9. PATRIMONIO.** La Corporación dispondrá al momento de su constitución de un patrimonio de cero (0) pesos. Más adelante, contará con los siguientes aportes en dinero, en especie y en industria que realizarán sus Miembros Fundadores, así:

- El Ministerio de Defensa Nacional aportará:
  - i) **En dinero:** La suma de dos mil millones de pesos (\$2'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre de 2012, una vez se surtan las aprobaciones a que haya lugar.
  - ii) **En especie:** Cuatro (4) equipos de cómputo de alto rendimiento y una Unidad de Potencia Ininterrumpida (por sus siglas en inglés UPS)
  - iii) **En industria:** Personal en comisión de la Fuerza Pública y/o civil (dado el caso) para el desarrollo de los Programas Estratégicos y para la administración de la Corporación.

- *La Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana, S.A. - CIAC, S.A. aportará la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre del año 2012, una vez sea aprobado el Plan de Inversión de dicho año por los entes competentes.*
- *La Industria Militar — INDUMIL aportará la suma de mil millones de pesos (\$1'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados antes del 31 de diciembre del año 2012, una vez sea aprobado el Plan de Inversión de dicho año por los entes competentes.*
- *El Municipio de Villavicencio aportará:*
  - i) ***En dinero:** El Municipio de Villavicencio aportará la suma de diez mil millones de pesos (\$10'000.000.000) (sic), los cuales serán desembolsados así: Un primer desembolso por la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000) (sic), durante la vigencia fiscal año 2013, y un segundo desembolso por el saldo restante correspondiente a la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000) (sic), durante la vigencia fiscal año 2014.*
  - ii) ***En especie:** El Municipio de Villavicencio pondrá a disposición de la Corporación las instalaciones -incluyendo los gastos de servicios públicos- para el desarrollo de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación que se llevarán a cabo en el 'Capítulo Especial Regional', regulado en el Capítulo Séptimo de los presentes estatutos, por un periodo de dos (2) años, contados a partir de la fecha de constitución de la Corporación.*
- *El Departamento del Meta aportará la suma de once mil millones de pesos (\$11'000.000.000) (sic), provenientes de Recursos de Regalías, los cuales serán desembolsados así: Un primer desembolso por la suma de cinco mil millones de pesos (\$5'000.000.000), de la vigencia fiscal año 2012, un segundo desembolso por la suma de tres mil millones de pesos (\$3'000.000), de la vigencia fiscal año 2013, y el saldo restante, correspondiente a la suma de tres mil millones de pesos (\$3'000.000.000). durante la vigencia fiscal año 2014.*

*Estos recursos provienen de Regalías, cuyo Beneficiario es el Departamento del Meta, entidad Territorial de Naturaleza Pública — Ejecutora de los mismos, una vez se incorporen vía Decreto a su Presupuesto, previa aprobación de aquéllos por parte del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) del Fondo de Ciencia, — Tecnología e Innovación (FCTI), el cual define en cabeza de quien se ejecutará el proyecto respectivo.*

**ARTÍCULO 10. RECURSOS ADICIONALES.** *El patrimonio de la Corporación podrá acrecentarse a partir de los siguientes tipos de aporte:*

- a. Aportes ordinarios y extraordinarios de los Miembros.
- b. Donaciones efectuadas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con ánimo o sin ánimo de lucro.
- c. Fondos públicos y privados para la ejecución de proyectos y para el apoyo a empresas y entidades sin ánimo de lucro.
- d. Bienes muebles e inmuebles que adquiera la Corporación.
- e. Ingresos, rendimientos y beneficios que obtenga la Corporación en el desarrollo de sus propias actividades.
- f. Legados que le sean concedidos, teniendo en cuenta lo estipulado en la normatividad aplicable.

**ARTÍCULO 11. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS.** Los recursos de la Corporación sólo podrán destinarse para sufragar sus gastos de funcionamiento y para desarrollar sus objetivos específicos y las actividades enmarcados en su objeto. Cuando al final del ejercicio se presente superávit, sólo podrá destinarse para cumplir los propósitos de la Corporación.

**PARÁGRAFO 1.** En cuanto a los recursos adicionales que se generen con ocasión del desarrollo de los proyectos específicos de cada 'Capítulo Especial Regional', estos se dividirán de tal manera que se apoye tanto el funcionamiento de la Corporación, como del 'Capítulo Especial Regional' y se apoye -a su vez- el desarrollo de Proyectos Específicos regionales, siempre dentro de las Apuestas o Programas Estratégicos del Ministerio de Defensa Nacional. Para el funcionamiento general de la Corporación se destinará el veinticinco por ciento (25%) de los recursos, veinticinco por ciento (25%) para el funcionamiento del 'Capítulo Especial Regional' y el cincuenta por ciento (50%) restante para el desarrollo de Proyectos Específicos en la región, correspondientes a las líneas que se estén trabajando en cada 'Capítulo Especial Regional' o a nuevas que correspondan con las Apuestas o Programas Estratégicos del Ministerio de Defensa Nacional.

**PARAGRAFO 2.** En consideración a que la Corporación es una entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de otra persona en calidad de distribución de utilidades. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 637 del Código Civil, lo que pertenece a la Corporación no pertenece a sus miembros.

## **CAPÍTULO QUINTO**

### **DE LOS MIEMBROS**

#### **CATEGORÍAS, ADMISIÓN, DERECHOS, DEBERES, RETIROS Y SANCIONES**

**ARTÍCULO 12. CATEGORÍAS. LA CORPORACIÓN DE ALTA TECNOLOGÍA PARA LA DEFENSA** tendrá los siguientes tipos o categorías de miembros:



- a. Miembros Fundadores.
- b. Miembros Generales.
- c. Miembros Benefactores.

**ARTÍCULO 13. MIEMBROS FUNDADORES.** Son aquellos que con sus aportes iniciales dieron origen a la Corporación, así:

- Ministerio de Defensa Nacional — MDN.
- Industria Militar Colombiana— INDUMIL.
- Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana — CIAC S. A.
- Departamento del Meta.
- Municipio de Villavicencio.

**PARÁGRAFO.** Los Aportes de los Miembros Fundadores Municipio de Villavicencio y Gobernación del Meta -los cuales tienen un destino determinado para la ejecución de las Proyectos Específicos a ser desarrollados en la región- se administrarán a través de un ‘Capítulo Especial Regional’ de acuerdo a lo establecido en el Capítulo Séptimo de los presentes Estatutos.

**ARTÍCULO 14. MIEMBROS GENERALES.** Serán Miembros Generales las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con o sin ánimo de lucro, que ingresen a la Corporación con posterioridad a su creación, previa aprobación del Consejo Directivo.

**ARTÍCULO 15. MIEMBROS BENEFACTORES.** Serán Miembros Benefactores aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, con o sin ánimo de lucro, que manifiesten no estar interesados en participar con voto en las decisiones de la Corporación, pero que la apoyen con recursos en dinero, en especie o en industria. La Corporación previa aprobación del Consejo Directivo, podrá aceptar Miembros Benefactores, no participarán con voto en las reuniones de la Asamblea General de Miembros.

**ARTÍCULO 16. DERECHOS DE LOS MIEMBROS.**

- **Derechos según la categoría de los miembros:**
  - **FUNDADORES Y GENERALES:**
    - Ejercer derecho al voto en los términos aquí previstos y en la forma indica en el parágrafo 2 del Literal b. ‘Derechos Generales’ del Artículo 16 de los presentes Estatutos.

- *Ejercer la inspección y vigilancia sobre el funcionamiento administrativo y misional de la Corporación.*
- **BENEFACTORES:**
- *Recibir informes sobre la ejecución de los recursos que han aportado en dinero y/o en especie y/o en industria, o sobre el uso dado por la Corporación a los bienes por ellos donados.*
- **Derechos generales de todos los miembros:**
  - a. *Participar en las actividades de la Corporación.*
  - b. *Revisar los libros de contabilidad de la Corporación.*
  - c. *Retirarse voluntariamente de la Corporación.*
  - d. *Elegir los Órganos de Dirección de la Corporación.*
  - e. *Los demás que resulten de la Ley y los Estatutos.*

**PARÁGRAFO 1.** *El ejercicio de los derechos de los Miembros estará condicionado al cumplimiento de los deberes establecidos en los presentes Estatutos.*

**PARÁGRAFO 2.** *Aquellos Miembros Fundadores o Generales que participen en Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional, tendrán voz pero no tendrán voto en proyectos de carácter nacional o del Ministerio de Defensa Nacional - Fuerza Pública o de las empresas del Grupo Social y Empresarial de la Defensa (GSED) cuya gestión tecnológica esté a cargo de la corporación. Tendrán voz pero no tendrán voto en lo que hace a otros Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional en los que no participen. Es decir, tan solo tendrán voz y derecho al voto en cuanto a los Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional de los que hagan parte o a las decisiones que atañen a su administración, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo Séptimo de los presentes Estatutos. Lo anterior -en lo que respecta a las entidades públicas- encuentra fundamento en el artículo 96 de la Ley 489 de 1998, según el cual dichas entidades sólo podrán asociarse para el desarrollo de actividades y para el cumplimiento de objetivos propios de acuerdo con los cometidos y funciones que les asigna la Ley y en el marco de sus planes de desarrollo.*

*Aquellos Miembros Fundadores o Generales que participen en Proyectos Específicos de carácter regional y/o interregional, tendrán voz y voto en lo que hace al funcionamiento y administración general de la Corporación.*

(...)

**ARTÍCULO 18. RETIROS.** *Se perderá la calidad de Miembro por las siguientes razones:*

- (a) Retiro forzoso.
- (b) Retiro voluntario.
- (c) Exclusión.

**ARTÍCULO 19. RETIRO FOSOSO.** Serán causales de retiro forzoso las siguientes:

- a. Cuando el Miembro se encuentre imposibilitado para ejercer sus derechos o cumplir con sus deberes.
- b. Por incapacidad legal o cuando el Miembro haya perdido alguna de las condiciones exigidas para su admisión.
- c. Por disolución de la persona jurídica o muerte de la persona natural.

**PARÁGRAFO 1.** Cuando un Miembro se encuentre inmerso en alguna de estas causales, el Consejo Directivo decretará su retiro.

**PARÁGRAFO 2.** El Miembro que hubiere dejado de pertenecer a la Corporación por las circunstancias señaladas en este artículo, podrá solicitar nuevamente su ingreso a ella en cualquier momento, siempre y cuando acredite la desaparición de las causas que originaron su retiro y cumpla con los requisitos exigidos para los nuevos Miembros.

**ARTÍCULO 20. RETIRO VOLUNTARIO.** Estará sujeto a las siguientes normas:

- b. El retiro no podrá efectuarse en ningún caso mientras el Miembro tenga obligaciones económicas pendientes con la Corporación.
- c. El retiro no podrá concederse cuando el Miembro que lo solicite se encuentre en cualesquiera de las causas que dan origen a la exclusión.
- d. La solicitud de retiro debe presentarse por escrito ante el Consejo Directivo a fin de que se protocolice máximo dentro de los treinta (30) días siguientes a su recibo.

**PARÁGRAFO.** El Miembro que se haya retirado voluntariamente de la Corporación, podrá solicitar nuevamente su ingreso pasados noventa (90) días calendario de su retiro, para lo cual deberá cumplir con todos los requisitos exigidos para los nuevos Miembros.

**ARTÍCULO 21. EXCLUSIÓN.** El Consejo Directivo declarará la exclusión de los Miembros en los siguientes casos:

- a) Por infracción a los deberes establecidos en los presentes Estatutos y a las decisiones de la Asamblea General de Miembros y del Consejo Directivo.
- b) Por servirse en forma irregular de la Corporación en provecho propio, de otros Miembros o de terceros.
- c) Por falsedad judicialmente declarada en la presentación de documento ante la Corporación.

- d) *Por declararse penalmente responsable a personas naturales Miembros, o cuando se compruebe judicialmente que personas jurídicas Miembros, han sido o son utilizadas como instrumento para la comisión de ilícitos penales, fiscales o tributarios.*
- e) *Cuando un Miembro sea incluido en la ‘Specially Designated Narcotics Traffickers’ o Lista Clinton.*
- f) *Cuando quiera que la Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF reporte que un Miembro de la Corporación se ha incluido en los informes de inteligencia emitidos por dicha entidad o en aquéllos proferidos por la Dirección Nacional de Inteligencia.*

**PARÁGRAFO 1.** *Para formalizar la exclusión de los Miembros que se encuentren incurso en cualquiera de las anteriores causales, el Consejo Directivo (o el órgano, o funcionario(s) que éste designe) elaborará un informe sumario en el que se recogerán las circunstancias que justifican la exclusión. El referido informe le será comunicado al Miembro respectivo para que dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su recibo allegue ante el Consejo Directivo de la Corporación sus descargos. Vencido tal término el Consejo Directivo proferirá la decisión correspondiente.*

**ARTÍCULO 22. OBLIGACIONES, COMPROMISOS Y ACTIVIDADES EN EJECUCIÓN DE LOS MIEMBROS QUE SE RETIRAN.** *Todos los compromisos, actividades en curso y obligaciones que el Miembro que se retira haya adquirido con la Corporación hasta antes de su retiro por cualquiera que sea la razón que lo ocasione, deberán ser cumplidos a cabalidad. En ningún caso el retiro de los Miembros implicará la devolución de sus aportes o la condonación de sus deudas con la Corporación.*

## **CAPÍTULO SEXTO**

### **ORGANOS DE DIRECCION, ADMINISTRACIÓN Y CONTROL**

**ARTÍCULO 23. ÓRGANOS DE DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y CONTROL.** *La Corporación tendrá los siguientes órganos de dirección, administración y control:*

- *Asamblea General de Miembros.*
- *Consejo Directivo.*
- *Gerente.*
- *Subgerente*
- *Comité de Ciencia, Tecnología e Innovación.*
- *45. Revisor Fiscal.*

**ARTÍCULO 24. ASAMBLEA GENERAL DE MIEMBROS.** *Es el máximo órgano de dirección de la Corporación, sus decisiones obligan a todos los Miembros, siempre y cuando se hayan adoptado de conformidad con la ley los Estatutos.*

**ARTÍCULO 25. REUNIONES.** *A las reuniones de la Asamblea General de Miembros sean estas ordinarias o extraordinarias, comparecerán los Miembros Fundadores y los Miembros*

*Generales. Los Miembros Benefactores podrán concurrir libremente, pero sólo con derecho a voz.*

**PARÁGRAFO 1.** *Sólo tendrán derecho a voz y voto los Miembros Fundadores y los Miembros Generales, teniendo en cuenta las limitaciones al respeto establecidas en el párrafo 2 del Literal b. 'Derechos Generales' del artículo 16 de los presentes Estatutos.*

**PARÁGRAFO 2.** *El Ministerio de Defensa Nacional se reservará el derecho a vetar las decisiones que puedan afectar la defensa y seguridad nacional, de acuerdo al mandato Constitucional que le otorga el control y el monopolio sobre sistemas de defensa de la Nación y uso legítimo de las armas y aquellas que vayan en contravía de las políticas ministeriales en temas de ciencia, tecnología e innovación para la Defensa.*

**ARTÍCULO 26. REUNIONES ORDINARIAS.** *Se celebrará una Asamblea Ordinaria dentro de los tres (3) primeros meses del año.*

(...)

**ARTÍCULO 28. REUNIONES EXTRAORDINARIAS.** *Las reuniones extraordinarias se llevarán a cabo cuando las mismas sean necesarias a juicio de los Miembros Fundadores, o por solicitud de la cuarta por ciento (40 %) de los Miembros Generales, o por decisión mayoritaria del consejo directivo. En este tipo de reuniones sólo se podrán tratar los asuntos para las cuales fueron-convocadas.*

(...)

**ARTÍCULO 34. QUÓRUM.** *La asistencia de la mitad más uno de los Miembros constituirá quórum suficiente para deliberar. Las decisiones se tomarán por mayoría absoluta de los Miembros asistentes (...)* (Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

**“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

**6.1.1 Activos**

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no

captan ni administran ahorro del público, prescriben lo siguiente:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

### **1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**

#### **1.1. Reconocimiento**

*Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.*

#### **1.2 Clasificación**

*Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.*

*Los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto se clasificarán en la categoría de valor razonable, en tanto sea factible esta medición conforme a lo definido en el Marco Conceptual; de lo contrario, se clasificarán en la categoría de costo.*

#### **1.3 Medición inicial**

*En el reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor razonable. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto, según corresponda, en la fecha de la adquisición. Si la inversión no tiene valor razonable, se medirá por el precio de la transacción.*

*El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá del modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros. Los costos de transacción de las inversiones cuyos rendimientos esperados provengan del comportamiento del mercado, con independencia de su clasificación en la categoría de valor razonable o costo, afectarán directamente el resultado como gasto. Por su parte, los costos de transacción de las inversiones cuyos rendimientos esperados provengan de los flujos contractuales del instrumento o de los dividendos de los instrumentos de patrimonio que no se tengan con la intención de negociar y que no otorquen control, influencia significativa ni control conjunto, con independencia de su clasificación en la categoría de costo amortizado, valor razonable o costo, se tratarán como un mayor valor de la inversión.*

*Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición de una inversión de administración de liquidez. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera adquirido dicha inversión. Los costos de transacción incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento.*

#### **1.4 Medición posterior**

*Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.*

(...)

##### 1.4.3 Inversiones clasificadas al costo

*Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.*

*El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la misma. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto del periodo.*

(...)

## **5. INVERSIONES EN CONTROLADAS**

### **5.1 Reconocimiento**



Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que se efectúen con la intención de ejercer control en las decisiones de la entidad receptora de la inversión.

Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

Un inversor tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa, los rendimientos de la receptora de la inversión. Por su parte, un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la receptora de la inversión. Los rendimientos del inversor pueden ser positivos, negativos o ambos.

Un inversor controla la receptora de la inversión si además del poder sobre la participada y la exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en esa entidad, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión.

## **5.2 Medición inicial**

Las inversiones en controladas se medirán por el costo en los estados financieros separados de la controladora. Para el efecto, la empresa comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

## **5.3 Medición posterior**

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

(...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.

Se entiende por influencia significativa la potestad de la empresa inversora para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin que se configure control ni control conjunto.

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales del inversor, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se puedan ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales, tales como el condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior. Por su parte, se presumirá que la empresa no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de una o varias de las siguientes vías: a) tiene representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la entidad receptora de la inversión quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

### 6.2 Medición inicial

Las inversiones en asociadas se medirán por el costo. Para el efecto, la empresa inversora comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la

entidad receptora. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización; por el contrario, si el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

### **6.3 Medición posterior**

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.

(...)

## **7. ACUERDOS CONJUNTOS**

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

(...)

## **2. SUBVENCIONES**

### **2.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **CONCLUSIONES:**

Atendiendo las anteriores consideraciones, la Industria Militar, determinará si los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y para reconocerlos en la situación financiera, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Por consiguiente, con base en la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar evaluará la probabilidad de que los desembolsos efectuados a la Corporación le generaran beneficios económicos futuros, precisando que éstos pueden estar determinados en el potencial que tiene el activo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. Para el efecto, la Industria militar considerará, entre otras circunstancias, lo establecido en el Artículo 637 del Código Civil respecto al patrimonio de las corporaciones y lo mencionado en el Artículo 22 de los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa en relación con la devolución de los aportes o la condonación de deudas con la Corporación, a favor de las entidades que han perdido su calidad de miembros por el retiro forzoso, voluntario o exclusión.

Si al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar, determina que los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, considerará las siguientes circunstancias para su clasificación, reconocimiento y medición:

- i) Si se determina que la Industria Militar a cambio de los aportes realizados recibe instrumentos de patrimonio de la Corporación, que le representan beneficios económicos y no le otorgan control, influencia significativa ni control conjunto sobre la receptora de la inversión, Industria Militar reconocerá los aportes realizados como una Inversión de Administración de Liquidez clasificada en la categoría del costo, toda vez que no se tienen con la intención de negociar, no tienen valor razonable y sus

rendimientos no provienen de los flujos contractuales del instrumento.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el precio de la transacción y los costos de transacción, es decir, aquellos en los que no se hubiese incurrido para adquirir la inversión, como los honorarios y comisiones pagadas a asesores, comisionistas e intermediarios y demás tarifas establecidas por los entes reguladores y bolsas de valores originadas en la adquisición del instrumento, se tratarán como un mayor valor de la inversión.

Con posterioridad al reconocimiento, la Industria Militar medirá la inversión al costo y será objeto de estimación de deterioro, que corresponderá al exceso del valor en libros de la inversión con respecto al valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la misma al final del periodo contable, y se reconocerá de forma separada como un menor valor de la inversión, afectando el gasto del periodo.

- j) La Industria Militar, no reconocerá los desembolsos efectuados a la Corporación como una operación conjunta o un negocio conjunto, pues de conformidad con el Artículo 34 de los Estatutos de la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, la asistencia de la mitad más uno de los miembros constituirá quórum suficiente para deliberar y las decisiones se tomarán por mayoría absoluta de los asistentes; es decir, que no se requiere el consentimiento unánime de todas las partes para la toma de decisiones.
- k) Si se determina que la Industria Militar a cambio de los aportes realizados ejerce control sobre la Corporación, al poseer derechos que le otorgan la capacidad de dirigir sus actividades relevantes, así como al estar expuesto o tener derecho a beneficios económicos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión y a utilizar su poder para influir en su beneficio económico como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión, los desembolsos efectuados se reconocerán como una Inversión en Controlada.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el costo y con posterioridad al reconocimiento, la medirá utilizando el Método de Participación Patrimonial de Conformidad con la Norma de Inversiones en Controladas del anexo de la Resolución 414 de 2014.

- l) Si se determina que la Industria Militar al entregar los aportes puede ejercer influencia significativa sobre la Corporación, es decir, puede intervenir en sus decisiones de política financiera y de operación, sin que se configure control ni control conjunto, los desembolsos efectuados se reconocerán como una inversión en asociada.

La Norma de Inversiones en Asociadas del anexo de la Resolución 414 de 2014, señala que se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la

asociada, a menos que con una participación inferior se demuestre que existe tal influencia.

Así mismo, se evidenciará la existencia de influencia significativa sobre la Corporación cuando exista, entre otras circunstancias, representación en la Junta Directiva u órgano equivalente de la asociada, participación en los procesos de fijación de políticas de la asociada, operaciones o transacciones importantes con la asociada, intercambio de personal directivo con la asociada o suministro de información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

Para el efecto, la Industria Militar reconocerá la inversión por el costo y con posterioridad al reconocimiento, la medirá utilizando el Método de Participación Patrimonial de Conformidad con la Norma de Inversiones en Asociadas del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, si al final del periodo sobre el que se informa, la Industria Militar, determina que los aportes entregados a la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa, no cumplen con las condiciones para el reconocimiento de un activo, registrará los aportes como un gasto por subvención, al representar recursos que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

Vale la pena señalar, que las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones; así pues, si la Corporación debe reintegrar los aportes entregados por el incumplimiento de alguna condición, la Industria Militar reconocerá inicialmente un activo diferido por concepto de subvención condicionada, el cual se llevará al gasto en la medida en que la Corporación vaya cumpliendo con las condiciones establecidas.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000045431 DEL 14-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Inversiones e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMA</b>	Inviabilidad de reconocer obligaciones en contratos de compra de energía para entrega en periodos futuros en contratos pendientes de ejecutar

Doctor  
JULIO ALBERTO GÓMEZ MARTÍNEZ

Gerente General  
ELECTROHUILA  
Neiva Huila

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004873-2 en la cual manifiesta:

*“La Electrificadora del Huila S.A. —E.S.P. dentro del giro normal del negocio realiza transacciones que se podrían asimilar a instrumentos derivados como son contratos de compra de energía que tienen como características que el valor cambia en la medida que el precio de realización se actualiza con el IPP, no requieren inversión inicial y su cumplimiento se realizará en una fecha futura.*

*No obstante lo anterior, toda vez que nos encontramos en un mercado regulado donde el precio de venta se construye conforme la regulación lo determina, siendo una de las variables el precio de compra, no se pueden clasificar estos contratos como instrumentos derivados con fines de especulación en la medida en que no buscan la obtención de rendimientos por fluctuaciones en el mercado ni como derivados con fines de cobertura toda vez que no se tienen con el fin de neutralizar riesgos de pérdida por fluctuaciones futuras del mercado.*

*El objetivo que buscan empresas como la nuestra, cuyo objeto social es la comercialización y distribución de energía, cuando deciden comprar energía para entregas en periodos futuros es minimizar los impactos en los clientes finales de fluctuaciones en los precios de energía en bolsa, los cuales presentan alta volatilidad. En ningún caso un contrato de energía a largo plazo le va a permitir a la empresa obtener rendimientos adicionales o minimizar riesgos de pérdida, el eventual beneficio que se logre se traslada al usuario final vía tarifa.*

*Adjuntamos la Resolución CREG 119 de 2007, ‘Por la cual se aprueba la fórmula tarifaria general que permite a los Comercializadores Minoristas de electricidad establecer los costos de prestación del servicio a usuarios regulados en el Sistema Interconectado Nacional, en la cual se define el Costo Unitario de Prestación del Servicio de Energía Eléctrica como el costo económico eficiente de prestación del servicio al usuario final regulado, expresado en pesos por kilovatio hora (S/kWh) y en pesos por factura que resulta de aplicar la fórmula tarifaria general establecida en la presente resolución, y que corresponde a la suma de los costos eficientes de cada una de las actividades de la cadena eléctrica.*

*En el capítulo II de la Resolución CREG 119 de 2007 se establece la fórmula tarifaria uno de cuyos componentes es el G (compras de energía) y en el capítulo III se establece la forma como se traslada a la tarifa final el traslado de los costos de compra de energía.*

*Es claro que hay unas reglas establecidas por el regulador, en este caso la CREG, que establecen cómo se traslada al usuario final el costo de compras energía mediante contratos de largo plazo y el costo de compras energía en la bolsa de energía, reglas que no permiten asimilar estas transacciones a instrumentos financieros ni de cobertura ni de especulación.*

*Adjuntamos igualmente un contrato de compra de energía firmado entre la Electrificadora del Huila S.A. — E.S.P. celebrado en 2012 y que en este momento se está despachando.*

*En nuestra opinión debe hacerse la relación correspondiente mas no estimar el valor razonable de estos contratos para dar el tratamiento contable de instrumentos derivados.*

*Por lo anterior, solicitamos su concepto sobre la forma como debe reflejarse en la información financiera la gestión que realiza la empresa cuando decide contratar el suministro de energía de periodos posteriores con un generador”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, prescribe:

#### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

(...)

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

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

(...)



## **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### **6.1.2 Pasivos**

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

(...)

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. [...]

(...)

### **6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### **6.2.2 Reconocimiento de pasivos**

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

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

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

### **4. INSTRUMENTOS DERIVADOS**

#### **4.1 Reconocimiento**

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

(…)

” (Subrayado fuera de texto)

### **CONCLUSIÓN:**

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Que una empresa sujeta al ámbito de la Resolución 414 de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación, sólo podrá reconocer como instrumentos derivados los contratos de suministro de energía pendientes de ejecutarse en un futuro, si al suscribirse, la intención obedece a una lógica financiera, en donde al ejecutar el contrato se recibirá un flujo financiero a cambio del activo subyacente incluido en el acuerdo. Así mismo, se reconocerá como instrumento derivado, si al recibir el activo subyacente, la intención es negociarlo con fines especulativos y obtener un margen financiero por la transacción.

Por lo anterior, no es procedente reconocer como un instrumento derivado los contratos de suministro de energía pendientes de ejecutarse en un futuro, si la intención de celebrar este tipo de contratos tiene como objetivo desarrollar su cometido estatal en la prestación de servicio de energía eléctrica y no obedecen a una lógica financiera. En consecuencia, las obligaciones derivadas de este tipo de contratos se reconocen como pasivo en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

\*\*\*

#### **CONCEPTO No. 20152000046671 DEL 23-12-15**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

58

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Inversiones de Administración de Liquidez.
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento y medición posterior de las Inversiones de Administración de Liquidez con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento

Doctora  
XIMENA DUEÑAS HERRERA  
Directora General  
Instituto Colombiano para la evaluación de la Educación—ICFES  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 18 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005322-2 mediante el cual manifiesta:

“Contexto:

*Bajo el Régimen de Contabilidad Pública, el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación—ICFES, ha venido contabilizando las inversiones en títulos de deuda pública (TES) al precio de mercado, en atención al art. 61 del decreto 1525 del 2008.*

*Ahora, con la expedición de la Resolución 414 de septiembre de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación, específicamente el capítulo 1 párrafo 1.2, nuestra entidad debe clasificar las inversiones de administración de liquidez según tres categorías: Valor Razonable, Costo Amortizado o Costo, en atención al “modelo de negocio definido por la administración de los recursos financieros”, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento.*

*Dentro del proceso de transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran recursos del público, los títulos de deuda pública TES, que se mantienen por el ICFES siempre hasta el vencimiento, han sido clasificados como inversiones de administración de liquidez en la categoría de Costo Amortizado. Por ello, al calcular el valor presente de los flujos de efectivo esperados para cada TES descontados a la tasa de interés efectiva (calculada desde la fecha de adquisición del instrumento hasta su fecha de vencimiento-TIR) en la fecha de transición, se ha presentado un impacto negativo en el patrimonio de la entidad.*

*Sin embargo, con posterioridad a la emisión de la Resolución 414, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto 1068 de mayo de 2015, con el objetivo de emitir un único Decreto Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público” (como ejercicio compilatorio), y en el Título III, al explicar el “Manejo de los excedentes de liquidez” artículo 2.3.3.7, expone que el artículo 61 del Decreto 1525 de 2008, continuará vigente y por tanto los excedentes de liquidez “deberán estar valorados y contabilizados al precio de mercado”.*

*Cabe mencionar que en las consideraciones iniciales del Decreto 1068 en comento, se indica: “(...) que los decretos expedidos en virtud de la Ley 1314 de 2009, sobre normas internacionales de contabilidad, información financiera NIIF y de aseguramiento de la información NIA por su extensión tampoco han sido incluidos en este decreto”*

*Dado que una y otra norma (Resolución 414 de 2014 y Decreto 1068 de 2015) tienen posiciones divergentes, en cuanto al tratamiento contable de una misma partida; se ha presentado confusión en la aplicabilidad de estas disposiciones para efectos de medición de las inversiones en TES, consideradas como inversiones de liquidez hasta el vencimiento.*

*Por las razones anteriormente expuestas, la pregunta puntual que se eleva a su entidad es:*

*Cómo se deben valorar las inversiones de administración de liquidez en el ICFES, para propósitos de presentación de estados financieros:*

*¿Dando cumplimiento al capítulo 1 del Nuevo Marco Regulatorio incluido en la Resolución 414, en este caso sería Costo Amortizado?*

*¿Dando cumplimiento al artículo 2.3.3.7 del Decreto 1068 del 2015, es decir, al Precio de Mercado?”*

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

## **CONSIDERACIONES**

El Artículo 354 la Constitución Política de Colombia establece que:

*“Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”*

En ese contexto, la Ley 298 de 1996, en el artículo 4º, determinó las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, así:

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

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

[...]

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

[...]

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

[...]

t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

#### **“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**

##### **Reconocimiento**

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. Estas inversiones están representadas en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

### Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes tres categorías: valor razonable, costo amortizado o costo. La categoría de valor razonable corresponde a las inversiones que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

[...]

### 1.5 Reclasificaciones

Las reclasificaciones, entre las categorías de valor razonable y costo amortizado, se realizarán de manera excepcional cuando exista un cambio en el modelo de negocio en la gestión de inversiones que evidencie la consistencia de las políticas establecidas por la empresa para la administración de su liquidez.

Si se reclasifica una inversión de la categoría de valor razonable a la categoría de costo amortizado, el valor razonable del instrumento en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se registrará la inversión al costo amortizado y sobre el cual se calculará la tasa de interés efectiva para efectos de realizar las mediciones posteriores. Si se reclasifica una inversión de la categoría de costo amortizado a la categoría de valor razonable, se disminuirá el valor en libros de la inversión al costo amortizado y se registrará la inversión en la nueva categoría por el valor razonable en la fecha de reclasificación. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de medición establecidos para la respectiva categoría

[...]

## 1.7 Revelaciones

[...]

*Si de acuerdo con lo dispuesto en esta Norma, la empresa ha hecho una reclasificación de las inversiones de administración de liquidez, revelará a) la fecha de reclasificación, b) una explicación detallada del cambio en el modelo de negocio y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la empresa, c) el valor reclasificado hacia o desde cada una de esas categorías y d) el efecto en el resultado.”(Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

Por mandato constitucional y legal contemplado en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la ley 298 de 1996 respectivamente, el Contador General de la Nación tiene asignadas de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que debe regir en el país, razón por la cual, la Contaduría General de la Nación—CGN es la encargada de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, adicionalmente, es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y demás temas de carácter normativo que le compete.

Por lo tanto, la valoración de las inversiones de administración de liquidez por parte de una empresa cobijada por la Resolución 414 de 2014 emitida por la CGN se hará de acuerdo a su modelo de negocio establecido para administrar su liquidez. Para el caso de las inversiones mantenidas hasta su vencimiento y obtener rendimientos de los flujos contractuales, independientemente que posean valor razonable o no, se clasificarán al costo amortizado y se registrarán inicialmente a su valor razonable o si no tiene este último, por el precio de transacción. Su medición posterior se hará a costo amortizado, reconociendo ingresos por el rendimiento efectivo y reduciendo el valor de la inversión por los pagos recibidos provenientes de los rendimientos recibidos durante todo el plazo pactado con el emisor.

Siguiendo lo anterior, el ICFES registrará y mantendrá clasificadas a costo amortizado todas las inversiones que adquiera con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento, y seguirá lo establecido en la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez de la Resolución 414 de 2014 para realizar la medición inicial y posterior.

Ahora bien, en el momento en que por circunstancias externas deba redimir los títulos con antelación a su plazo final, el ICFES debe realizar una reclasificación de las inversiones por cambio en la intencionalidad de mantenerlas hasta el vencimiento, para lo cual disminuirá el valor en libros registrado para las inversiones en la clasificación a costo amortizado y registrará las inversiones al valor razonable, la diferencia surgida se reconocerá como ingreso o gasto del período según corresponda. Para efectos de revelación, el ICFES procederá a mostrar en las notas a los Estados Financieros de la Entidad, la fecha de reclasificación, una explicación detallada de por qué del cambio de modelo para las inversiones inicialmente reconocidas a costo amortizado y una descripción cualitativa del efecto en los Estados Financieros, el valor reclasificado y su efecto en el resultado del período.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000046771 DEL 23-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Inversiones e Instrumentos Derivados
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de las inversiones en asociadas

Doctor  
 JAIRO FERNANDO MUÑOZ  
 Profesional Financiero II  
 EMCALI E.S.P.  
 Cali Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 17 de noviembre de 2015, con el número 2015550-005528-2 mediante el cual manifiesta:

*“Cordial saludo*

*Tuve el gusto de asistir al seminario que la Contaduría General de la Nación dicto el pasado fin de semana acá en la Ciudad de Cali. Teniendo en cuenta que en la Dirección de Contabilidad de EMCALI nos encontramos en proceso de elaboración del Estado financiero de apertura — ESFA, de conformidad con la RESOLUCION 414 DE 2014, de manera atenta solicito nos oriente respecto a la siguiente inquietud:*



*EMCALI posee inversiones Patrimoniales en entidades que bajo la normatividad precedente tenía clasificadas en Inversiones NO Controladas y que se valoraban al Costo. Al Aplicar la Nueva Normatividad (Resolución 414) quedan clasificadas en Inversiones en Asociadas que se deben valorar mediante el Método de Participación Patrimonial.*

*Pregunta: Teniendo en cuenta lo establecido en el instructivo 002, literal f), Numeral 1.1.5 y lo establecido en la parte 2 NORMAS, Numeral 6.2 Medición Inicial, Capítulo 1 ACTIVOS, ¿Debemos aplicar valoración inicial bajo el Método de Participación Patrimonial la cual establece que se deben reconocer inicialmente al costo? O las valoramos de acuerdo al porcentaje de participación que posee Emcali en el Patrimonio de la Asociada?*

*Ejemplo: en la Empresa Central de Transportes, EMCALI tiene una participación del 22.46%, 1 representante de 5 en Junta Directiva, un valor en Libros (Costo) de \$490. Millones y la Entidad (Central de Transportes) presenta, en su balance a Diciembre 31 2014, un Patrimonio total de \$ 49.367 Millones.”*

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

## **CONSIDERACIONES**

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

### **“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS**

#### **6.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.*

[...]

#### **6.2 Medición inicial**

*Las inversiones en asociadas se medirán por el costo. Para el efecto, la empresa inversora comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización; por el contrario, si el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora, la diferencia se reconocerá como un mayor valor*

*de la inversión y como un ingreso, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.*

### 6.3 Medición posterior

*Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en asociadas se medirán por el método de participación patrimonial.*

*El método de participación patrimonial implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la asociada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, el cual establece las actividades que deben desarrollar con el fin de elaborar el Estado de Situación Financiero de Apertura por parte de una Empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, lo siguiente:

#### *“1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos*

*[...]*

*Las inversiones en asociadas son participaciones en una empresa sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una controlada ni constituye una participación en un negocio conjunto.*

*[...]*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

- *Identificar y clasificar las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.*
- *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.*
- *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 por concepto de provisiones de estas inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2014 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito*

*mercantil afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

- *Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2014, cuando a ello haya lugar.*
- *Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta de Superávit por Método de Participación Patrimonial.*

[...]

- *Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.* (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido en la norma de Inversiones en Asociadas, cuando una empresa adquiere una inversión que le otorga influencia significativa, por regla general la empresa debe reconocer la inversión en su medición inicial al costo y establecer si existe diferencia con respecto al valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora con el objetivo de reconocer una plusvalía o un ingreso según corresponda.

Ahora bien con respecto a su consulta, la cual está enfocada a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, el Instructivo 002 de 2014 es claro en listar las actividades necesarias para equiparar los saldos que las empresas presentan en sus cuentas con respecto a sus inversiones a 31 de diciembre de 2014 con los criterios establecidos en la Norma de Inversiones en Asociadas de la Resolución 414 de 2014.

Siguiendo lo anterior, para las inversiones de EMCALI que cumplan los criterios para ser reconocidas como Inversiones en Asociadas, como tratamiento de excepción en razón a la coyuntura de cambio normativo, se deberán medir para la fecha de transición al nuevo Marco de Regulación por el método de participación patrimonial de acuerdo a lo establecido en el literal f del numeral 1.1.5, del Instructivo 002 de 2014 y previo a los ajustes de las provisiones y valorizaciones que haya reconocido EMCALI en periodos anteriores y que estén directamente relacionados con dichas inversiones.

\*\*\*

### 3.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO 20152000000061 del 08-01-15		
1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Otros Deudores Servicios Públicos Cargos Diferidos
	<b>SUBTEMA</b>	Deudas de difícil cobro Árboles que fueron plantados en las bocatomas. Cargos diferidos

Doctor  
HERNÁN PRIETO SOTO  
Contador  
E.S.P. EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA UNIÓN S.A.  
La Unión – Antioquia.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20145500042832 de fecha 22 de diciembre de 2014, en la cual nos informa que la E.S.P Empresa de Servicios Públicos de La Unión S.A utiliza subcuentas denominadas "OTROS" del Catálogo General de Cuentas (CGC) para el registro de transacciones económicas que no pueden clasificarse en una subcuenta específica y que superan el 5% de la cuenta. Por lo anterior, consulta en qué subcuentas pueden registrar dichas transacciones o si es posible crear una subcuenta específica para tal efecto.

A continuación atendemos su solicitud en el orden planteado en su comunicación:

#### CONSIDERACIONES

**Subcuenta 147590-Otros deudores**

*En esta subcuenta la empresa registra las deudas de difícil cobro por concepto de servicios públicos.*

Al respecto, le informo que el CGC tiene dispuestos los siguientes códigos para el registro de las deudas de difícil cobro para los diferentes servicios públicos:

- 147515 Servicio de energía
- 147516 Servicio de acueducto
- 147517 Servicio de alcantarillado
- 147518 Servicio de aseo
- 147519 Servicio de gas combustible
- 147520 Servicio de telecomunicaciones

**Subcuenta 184090-Otros recursos naturales no renovables**

*En esta subcuenta la empresa registra unos árboles que fueron plantados en las bocatomas. Sobre el particular, es pertinente señalar que los recursos naturales no renovables son aquellos que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, tales como las minas y yacimientos. Por su parte, la cuenta 1840-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN se describe de la siguiente manera: “Representa el valor de los costos incurridos en la etapa de exploración que tengan relación directa con el descubrimiento de reservas específicas, siempre que estén asociados con áreas que resulten productoras. También está conformada por los costos incurridos en la etapa de desarrollo hasta que se inicie la etapa de producción, excepto los que corresponden a propiedades, planta y equipo. Incluye la estimación de los costos de abandono.”*

*Como se observa, el concepto registrado en la subcuenta 184090-Otros recursos naturales no renovables, no cumple con la definición de recurso natural no renovable ni con la descripción de la cuenta 1840-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN.*

*De otra parte, la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN se describe en los siguientes términos: “En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado.” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS se describe como sigue: “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las

*entidades contables públicas prestadoras de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

*Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la información que se registre en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso técnico y consistente de homologación.”*

Con base en las definiciones y descripciones anteriormente señaladas, los árboles que se planten en las bocatomas deben registrarse como costos de producción.

### **Subcuenta 191090-Otros cargos diferidos**

*En esta subcuenta la empresa registra las adecuaciones que hace en el relleno sanitario, las cuales son objeto de amortización debido a que este relleno tiene una vida útil.*

*Al respecto, el numeral 11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Régimen de Contabilidad Pública, establece:*

*“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el balance general y el estado de actividad financiera, económica y social, no debe superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte.*

*A falta de un concepto específico en el catálogo general de cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

### **CONCLUSIONES**

Una vez evaluada la pertinencia de crear subcuentas para el registro de las adecuaciones al relleno sanitario y su correspondiente amortización, le informo que las adecuaciones deben continuar registrándose en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos y la amortización en la subcuenta del gasto o costo que corresponda. No obstante, deberá hacerse una revelación suficiente en las notas a los estados contables.

Lo anterior, en razón a que en la actualidad se está llevando a cabo la revisión técnica del Catálogo General de Cuentas, como parte del proceso de actualización del Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de que se atiendan los requerimientos de información conforme al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. Por lo anterior, el pasado 22 de diciembre la CGN publicó para comentarios de los interesados y del público en general, la estructura a 6 dígitos, junto con la descripción y dinámicas de las cuentas, sobre lo cual los invitamos a que participen con los comentarios que consideren pertinentes, diligenciando los formularios dispuestos para tal efecto en la página web [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co)

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000024221 Del 29-04-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMAS</b>	Otros Gastos Otros Ingresos Venta de Servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por Cobrar Venta de Servicios Gasto Por Deterioro, Depreciaciones, Agotamiento, Amortizaciones Y Provisiones. Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas, y corrección de errores en la facturación de servicios de salud.

Doctora  
TERESA ISABEL ESCARPETA  
Profesional Universitario  
E.S.E. Fabio Jaramillo Londoño  
Florencia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500018372, en la cual formula la siguiente consulta:

*“Agradecemos nos den claridad sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los siguientes ejemplos:*

*¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicio anteriores?*

*Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, ¿se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?*

*¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?*

*¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?*

*¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?*

*¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?*

*¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815? (...)”*

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud - IPS, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:



*“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS. (...).*

*Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario, falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnico-científica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente. (Subrayado fuera de texto).*

*Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial. (...).*

*Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades”.*

De otra parte, marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en relación con la medición posterior de las cuentas por cobrar, señala

#### **“2.4 Medición posterior**

*Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las*

pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (Subrayado fuera de texto)

*Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. En el caso de las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado, la reversión del deterioro tampoco excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.*

Por su parte, el numeral 4.1 del mismo marco normativo, en relación con las características fundamentales de la información financiera, dispone lo siguiente:

#### **“4.1 Características fundamentales**

*Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:*

##### **4.1.1 Relevancia**

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

*La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.* (Subrayado fuera de texto)

Igualmente el Numeral 5.3 del mismo marco normativo, en relación con la corrección de errores, dispone:

#### **5.3 Corrección de errores de periodos anteriores**

*Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar*

*información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.*

*Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.*

*La empresa corregirá los errores materiales de periodos anteriores de manera retroactiva reexpresando la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, el cual podría ser el inicio del propio periodo corriente, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca.*

*Cuando por la corrección de un error, sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente, la empresa corregirá el error de forma prospectiva.*

*Los errores de periodos anteriores que sean inmateriales se corregirán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.*

*De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.*

*Cuando la empresa efectúe una corrección de errores revelará a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado (si es posible); c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.*

De otra parte el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

**“1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR**

**DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- *El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.*
- 2- *El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.*

**SE ACREDITA CON:**

- 1- *El valor del deterioro reconocido.”*

**“5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor estimado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- *El valor del deterioro reconocido.*

**SE ACREDITA CON:**

- 1- *El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.*
- 2- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”*

**3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES**

*Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

(...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

##### **SE ACREDITA CON:**

(...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable

#### **CONCLUSIONES**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento de las glosas, para cada uno de los puntos planteados en la consulta, se concluye lo siguiente:

**Bajo Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual aplica hasta el 31 de diciembre de 2015 para las Empresas que a partir de enero 1 de 2016 deben aplicar el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.**

#### **Preguntas:**

- f. *“¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a una glosa aceptada, se debe llevar a la cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores?”*
1. *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 pero auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 4815 Ajuste de ejercicio anteriores?”*

#### **Respuesta**

Con independencia de que el período en que se genera la glosa sea diferente al año en que se reconoció la facturación, el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores, ni a ajustes por mayores o menores valores causados en periodos anteriores, ni a problemas de interpretación y aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

### Preguntas:

- m) *“¿Una factura contabilizada en el año 2015 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 que presentó un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 439512?”*
- n) *¿Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015, la diferencia que corresponde a un descuento por afiliados no carnetizado o no cumplimiento de metas o recobros, se debe llevar a la cuenta 439512?*
- o) *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que presento un error aritmético en el valor cobrado, ese mayor valor cobrado se llevaría a la cuenta 4815?”*

### Respuesta

Tratándose de errores que afecten el valor de la facturación de la misma vigencia, se debe hacer el ajuste contable mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312- SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. No es viable afectar la subcuenta 439512-Servicios de Salud, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (D), por cuanto se trata de un menor valor de los ingresos originado en una devolución.

Ahora si el error se originó en la facturación del año anterior, debe corregirse debitando la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

### Preguntas:

- *“Una factura contabilizada radicada y presentada durante la vigencia 2014 auditada en la vigencia 2014 que tiene una glosa, pero que solo hasta en el 2015 se va a*

*realizar el registro de la glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802 o a la 5815?*

- *¿Una factura contabilizada en el año 2014 y radicada y presentada durante la vigencia 2015 y auditada en la vigencia 2015 que tiene una glosa, ese valor de la glosa se llevaría a la cuenta 580802?”*

**Respuesta:**

Al igual que lo señalado en los dos primeros puntos de estas conclusiones, no es viable el reconocimiento en las cuentas 4815 ó 5815 Ajustes de ejercicios anteriores, por cuanto no corresponde a corrección de errores ni a ajustes por mayores o menores valores causados en periodos anteriores, razón por la cual el valor glosado se registra debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-Servicios de Salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

**Bajo el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014.**

A continuación se señala el tratamiento contable que debe aplicar al caso consultado, según se trate de las glosas a la facturación que se consideren pertinentes y no subsanables originadas por objeción en la aplicación de procedimientos operativos, o aquellos que son pertinentes y subsanables, originadas en errores de los procesos administrativos.

**- Tratamiento de las Glosas pertinentes y no subsanables**

Cuando las glosas no son subsanables, es decir cuando no es posible corregirla y en consecuencia es aceptada por la IPS en donde dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad a la EPS, en este evento se deberá establecer si el mismo puede ser atribuido a otro tercero o es pertinente darlo de baja de los estados financieros.

Si el monto de la glosa puede ser imputado a otro tercero (por ejemplo el paciente) responsable del pago, se procederá a reclasificar este valor a quien corresponda y posteriormente analizar si se presenta evidencia de deterioro originada en el incumplimiento en los pagos o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor, caso en el cual se procederá a reconocer la pérdida por deterioro, calculando la diferencia del valor en libros con respecto al valor presente de los flujos futuros estimados de la cuentas por cobrar. Tratándose de cuentas clasificadas al costo, el valor presente se

calculará utilizando alguna tasa de descuento del mercado que le permita a la E.S.E reflejar el efecto del valor del dinero en el tiempo, con respecto a dicha cuenta por cobrar. Esta diferencia se contabilizará mediante un debido a la subcuenta 534702-Prestación de Servicios, de la cuenta 5347-DETERIORO EN CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 138602- Prestación de servicios, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

Si el valor de la glosa no es posible atribuírsele a otro tercero (por ejemplo el paciente), una vez surtidos todos los trámites viables para su recuperación con la EPS, se procederá a reconocer una baja en cuentas en cuanto no se encuentren evidencias para el reconocimiento de un deterioro, mediante un débito a la subcuenta 580423-Pérdida en baja de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros, revelando las razones por las cuales se tomó esta determinación y las gestiones adelantadas para recuperar esas partidas.

## **2) Glosas originadas en errores de los procesos administrativos**

Cuando las glosas surgen de errores, se debe proceder a realizar las reliquidaciones y ajustes contables a que haya lugar estableciendo si los errores se encontraron antes de la publicación de los estados financieros, o si se hallaron con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

- Errores descubiertos antes de la publicación de los estados financieros.

Estos hechos se corregirán ajustando las cuentas afectadas por el error, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a menores o mayores valores causados.

- Errores que son descubiertos con posterioridad a la publicación de los estados financieros.

El tratamiento contable de estos errores, dependerá de si los mismos son considerados materiales o inmateriales, es decir si la omisión o representación inadecuada de la(s) partida(s) afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información.

- Si son considerados materiales, se tratarán según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia deberán corregirse el registro de los ingresos, afectando la cuenta de resultados del ejercicio anterior, es decir debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito o débito a la subcuenta



respectiva 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados.

En este evento se requiere de la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Si la reexpresión se considera impracticable, por cuanto la empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo, este hecho deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Si se trata de errores que la entidad considere inmateriales, deberán corregirse debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con crédito o débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, según corresponda a mayores o menores valores causados, y no se requerirá reexpresión retroactiva.

\*\*\*

**CONCEPTO 20152000032741 DEL 10-08-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Cuentas por cobrar Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de la cuenta por cobrar de difícil recaudo y la medición inicial y posterior de la Propiedad, Planta y Equipo bajo la Resolución 414 de 2014.

Doctor:  
OSWALDO GARCÍA GARCÍA  
Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado bajo el número 20155500035662, mediante el cual solicita concepto acerca del tratamiento contable de las cuentas por cobrar y propiedad, planta y equipo establecido en la Resolución 414 de 2014 para las empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran ahorro del público, así:

*“(...) Las preguntas son las siguientes:*

**CLIENTES:**

*¿Se puede dar de baja cartera vencida en el sector público?, sabiendo que en las NIIF para el sector privado se puede dar de baja cartera morosa de difícil cobro sin tanto problema, pero en el sector público he investigado que dar de baja cartera puede dar cárcel por detrimento patrimonial.*

*¿Qué leyes me impiden dar de baja cartera en el sector público, en caso de no poderla dar de baja? y ¿Si se puede dar de baja cartera en el sector público, que leyes me dan la facultad para hacerlo?*

**PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO:**

*¿Es necesario valorizar la propiedad, planta y equipo a valor razonable (valor de mercado actual) en el sector público, cuando el marco normativo de la resolución 414 para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, me dice que la medición inicial debe ser al costo?*

*Estas dudas las tengo ya que por un lado, las NIIF me dicen que la entidad debe reflejar la realidad económica, y para esto debería ir en contra vía de lo que algunas leyes colombianas dicen, por tanto, para el trabajo no se que poner (Sic), si obedecer las NIIF u obedecer las leyes colombianas en materia de las preguntas anteriores.”*

**CONSIDERACIONES**

El Catalogo General de Cuentas del nuevo marco normativo contable concebido en la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, establece las cuentas contables que deben utilizar las entidades contables públicas para el reconocimiento de las cuentas por cobrar de difícil recaudo y del deterioro de las mismas, así:

*“1385. **Cuentas por cobrar de difícil recaudo.** Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal (...)”*

*“1386 – **Deterioro acumulado de cuentas por cobrar (CR).** Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias en que no se haya incurrido) (...)” (Subrayado fuera de texto).*

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público,

establecen la baja en cuentas de las cuentas por cobrar y su respectiva revelación en las notas a los estados financieros, así:

### **“Cuentas por cobrar**

**Baja en cuentas.** Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

**Revelaciones.** (...) Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora pero no deterioradas al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, establecen la forma de la medición de la propiedad, planta y equipo, así:

### **“Propiedad, planta y equipo**

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

**Medición posterior.** Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado (...)" (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este despacho se permite concluir lo siguiente para cada pregunta, así:

### 1) CUENTAS POR COBRAR

El nuevo marco normativo contable establecido en la Resolución 414 para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público, permite a las entidades contables públicas dar de baja las cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de difícil recaudo por razón de su antigüedad y morosidad, previo reconocimiento del valor estimado de la pérdida por deterioro. Dicho deterioro, se genera cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados.

En consecuencia, la entidad contable pública dejará de reconocer la cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma.

Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

Adicionalmente, deberá revelar en notas a los estados financieros el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo, así como el deterioro acumulado.

También revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora pero no deterioradas al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar que se hayan determinado individualmente como deterioradas al final del periodo, incluyendo los factores que la empresa haya considerado para determinar su deterioro.

### 2) PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Las normas de medición de la propiedad, planta y equipo de la Resolución 414 de 2014, establecen que tanto la medición inicial como la medición posterior se realizarán al costo y no al valor razonable.

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

Después de haberse realizado el respectivo reconocimiento, la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000042911 DEL 06-11-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Cuentas por cobrar Otros activos
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento de contable de los anticipos entregados a proveedores y contratistas.

Doctora:  
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA  
Jefe de Gestión Contable  
Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.  
Bello, Antioquia.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación del 19 de agosto de 2015, radicada con el número 2015-550-004350-2, en la cual manifiesta:

“(…)

*De acuerdo con el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, tenemos las siguientes inquietudes con respecto al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados.*

- *¿Los anticipos y avances entregados a los proveedores y contratistas pueden ser considerados como un mayor valor de los inventarios, y de ser así, cuál sería la cuenta contable para registrarlos?*
- *¿Los anticipos y avances entregados para la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo pueden ser considerados como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo, y de ser así, cuál sería la cuenta contable para registrarlos?*

*(...)”*

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES**

El artículo 40 de la Ley 80 de 1993, establece:

**“Artículo 40º.- Del Contenido del Contrato Estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta Ley, correspondan a su esencia y naturaleza.**

*Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.*

*(...)*

*Parágrafo. - En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entregada de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.*

*(...)” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el Consejo de Estado, mediante jurisprudencia y doctrina, se ha manifestado en diferentes ocasiones respecto a la definición de anticipo:

- g. La Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia 253082 del 13 de julio de 2000, expediente número 12513, señala:

“(...)

*El anticipo es pacto en el contrato regulado por la ley, que proviene de la autonomía de la voluntad, que genera obligaciones y derechos recíprocos entre las partes, en momentos diferentes.*

*En una primera instancia es obligación del contratante y derecho del contratista, de entregar y recibir – previa constitución de la garantía - , respectivamente, una suma determinada de dinero, con cargo a los recursos del contrato, con el objeto financiar al contratista en las prestaciones a su cargo ( adquisición de bienes, servicios, obras etc).*  
*En segunda instancia el anticipo, en su resultado, constituye una obligación del contratista y un derecho del contratante, en los siguientes aspectos:*

- p) *De inversión en los objetos determinados en el contrato y de pago por amortización, por parte del contratista.*
- q) *De recibir, por amortización, y/o hacer efectiva la garantía de anticipo, o de cumplimiento, según el Estatuto de Contratación vigente, por parte del contratante, por hechos del contratista que impliquen mal manejo o incorrecta inversión de los dineros de propiedad pública.*

*Las partes contratantes, acuerdan además en el contrato, las condiciones de efectividad, la proporción con el valor del contrato, la oportunidad en que debe entregarse, la vigilancia Estatal sobre las sumas y las amortizaciones.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- h. En Sentencia 253322 del 22 de junio de 2001, expediente número 13436, la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, indica:

“(...)

*En estas condiciones, si el anticipo se entrega al contratista antes o simultáneamente con la iniciación del contrato, esto es, cuando aún el contratista no ha prestado el servicio, ejecutado la obra o entregado los bienes y precisamente espera dicha suma para iniciarlo y la fecha de ese pago marca la pauta para el cómputo del término del contrato, el pago de la suma de dinero que las partes convengan a ese título se hace en calidad de préstamo.*

*Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato.*

(...)” (Subraya la Sala)

- i. La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto 2003554 del 4 de octubre de 2006, expediente número 1773, señala:

“(…)

*En la jurisprudencia y la doctrina es claro que como el pago es uno de los modos de extinguir las obligaciones, cuando la entidad estatal contratante pacta entregar al contratista recursos a título de pago anticipado, ingresan al patrimonio de éste, pudiendo en consecuencia disponer de ellos como propietario, sin restricciones. Por el contrario, cuando los recursos afectos al contrato se entregan al contratista a título de anticipo, se entiende que se trata de un mecanismo de financiación, de modo que siguen siendo dineros públicos que requieren de garantías y reglas para su manejo e inversión.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

## **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(…)

#### **6.1.1 Activos**

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan*



de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben:

“(…)”

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

### **2. CUENTAS POR COBRAR**

#### **2.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(…)

### **9. INVENTARIOS**

#### **9.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

### **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

#### **10.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

*También se reconocerán como propiedades planta y equipo, las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que produzca productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

**1328-AVANCES Y ANTICIPOS:** *“Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

##### **SE ACREDITA CON:**

- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

**1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO:** *“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios,”*

entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

g) El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

#### **SE ACREDITA CON:**

h) El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

i) El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

j) El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado." (Subrayado fuera de texto)

### **CONCLUSIONES**

Por lo anteriormente expuesto, las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales permiten que en tales instrumentos que celebren dichas entidades, se pacten pagos anticipados y la entrega de anticipos, sin que su monto exceda el cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato, razón por la cual, el Consejo de Estado en diferentes sentencias y conceptos se ha pronunciado sobre la definición de anticipo y la diferencia existente frente al pago anticipado.

En jurisprudencia emitida por la Sala Sección Tercera del Consejo de Estado, se advierte que la entrega de las sumas de dinero que las partes convengan a título de anticipo, se realiza en calidad de préstamo, el cual se amortizará con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato, y de ahí la razón para exigirle al contratista la constitución de garantías que respalden la inversión y el manejo adecuado de los recursos.

Así mismo, en doctrina emitida por Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, se explica la diferencia entre el anticipo y el pago anticipado, entendiéndose que el anticipo constituye un mecanismo de financiación, de modo que siendo dinero público requiere de garantías y reglas para su manejo e inversión; y que por el contrario, el pago anticipado ingresa al patrimonio del contratista, pudiendo disponer de este como propietario, sin ningún tipo de restricción.

En cuanto a la normatividad contable, el marco conceptual anexo la Resolución 414 de 2014, establece que los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros y que para evaluar la existencia de control, la empresa revisará que pueda, entre otros, decidir el

propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

Así mismo, el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, establece que se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Para el caso de las Propiedades, planta y equipo, el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, señala que corresponden a los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

En atención a lo anterior, si bien los anticipos satisfacen la definición de activo, al ser recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, no satisfacen la definición de Inventarios al no representar aún, activos adquiridos o producidos que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Considerando la definición de Propiedades, planta y equipo, los anticipos no representan aún activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.

Ahora bien, bajo el contexto de la jurisprudencia del Consejo de Estado, el contratante tiene el derecho de recibir por amortización los bienes o servicios demandados, para lo cual se entregan recursos en calidad de anticipo, sin que por este hecho ya se tenga control sobre un inventario o una propiedad, planta y equipo, razón por la cual tales recursos deberán ser reconocidos como cuentas por cobrar.

Para el efecto, la empresa que entrega el anticipo para la adquisición de inventarios y propiedades, planta y equipo, registrará el giro de los recursos debitando la subcuenta 132804-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se vayan legalizando los anticipos, y la empresa vaya obteniendo el control de los inventarios y de las propiedades, planta y equipo, se disminuirá el saldo la subcuenta 132804-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y se registrará un débito en la subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de que el anticipo contemple cubrir erogaciones que no estén relacionadas directamente con la adquisición de los bienes, se debitarán las subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS. Por otro lado, cuando la empresa entregue sumas de dinero en calidad de pago anticipado, registrará con ocasión al giro de los recursos un débito la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En el momento en el que la empresa reciba y obtenga el control de los inventarios y las propiedades, planta y equipo, se debitarán las subcuentas o cuentas correspondientes de los grupos 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000045241 DEL 10-12-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Cuentas por Cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Tasas de mercado y clasificación de las cuentas por cobrar

Señora  
BERTILDA ALVARADO RAMÍREZ  
Contador Público

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 7 de octubre de 2015, con el número 2015-550-004890-2 mediante el cual manifiesta:

“Buenos días,

En aras de resolver inconvenientes para valorar la cartera, bien sea a costo o costo amortizado, se requiere de una tasa de mercado similar a la del sector.

En este caso, sector salud, me gustaría saber cuál es la tasa de referencia que se debe tomar para valorar la cartera.

TRM expresada en pesos.

Así mismo me gustaría saber si la clasificación del costo o costo amortizado, se puede realizar de manera específica por los comportamientos de cada cliente o si se hace de manera general y los que no cumplan con el plazo normal se llevan a costo amortizado.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 establece:

### “4.2 Características de mejora

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la empresa.

[...]

#### 4.2.1 Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

[...]

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

[...]

Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad revelará los impactos de dichos cambios de acuerdo con lo establecido en las respectivas normas." (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en la Resolución 414 de 2014 establece:

### "2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

#### 2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte,

las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

## 2.4 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

[...]

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

### 5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme



para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de Texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- De acuerdo a lo establecido por la Norma de Cuentas por Cobrar en la medición posterior, cuando exista evidencia objetiva de deterioro por incumplimiento en los pagos o por el desmejoramiento de las condiciones crediticias de las cuentas por cobrar que tenga una Empresa, ésta debe establecer el valor presente de los flujos que espera recibir usando como factor de descuento para las que son clasificadas al costo, una tasa de interés de mercado y comparar el valor obtenido con el valor en libros registrado para establecer si reconoce algún valor por deterioro o no.

En el caso del sector salud, la tasa de mercado que debe ser usada como factor de descuento para obtener el valor presente de los flujos futuros que se espera recibir un Hospital público por parte de sus cuentas por cobrar con indicios de deterioro, será aquella que se establezca de acuerdo a las circunstancias específicas en las que opere el Hospital y usará el juicio profesional para ello. La tasa de mercado escogida, deberá quedar plasmada en las políticas contables relativas a las cuentas por cobrar.

- Por otro lado, la clasificación de la Norma de Cuentas por Cobrar depende del criterio temporal que establezca cada Empresa como plazos normales de crédito que otorga a sus clientes, estos plazos deberán estar explícitamente incluidos en las políticas contables, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa.

Adicionalmente, siguiendo lo establecido en el Marco Conceptual en su principio de uniformidad, los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplicarán a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, los cambios posteriores en dichos criterios, serán aquellos que permitan una mejora en la relevancia y en la representación fiel de la información, y la Empresa revelará los impactos de los cambios de acuerdo en la norma respectiva esto con el fin de ayudar a la comparabilidad de la información.

En este orden de ideas, la clasificación de las cuentas por cobrar para las Entidades del sector salud la realizarán al Costo si: el plazo que entregan para el pago de la factura se encuentra dentro de lapso de tiempo establecido en sus políticas contables como normal, en caso contrario, serán clasificadas al Costo Amortizado si el plazo que otorgan para el pago de la factura excede dicho plazo.

Por lo tanto, para realizar la clasificación anterior no se requiere del comportamiento histórico de los pagos de las facturas realizados por los clientes, toda vez que esta se define en concordancia con las condiciones de plazo definidas desde el inicio.

Dichas clasificaciones se mantendrán y se deberá aplicar uniformemente las políticas establecidas para cada una de ellas, si existe evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos o desmejoras crediticias, no habrá lugar a reclasificaciones desde las cuentas por cobrar al costo hacia las cuentas por cobrar a costo amortizado y se deberá establecer si se debe o no realizar ajustes por deterioro de las cuentas por cobrar que presenten dichos indicios.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000046741 DEL 23-12-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Cuentas por Cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento para el castigo de cartera

Doctor  
HELMUT MAURICIO CÁRDENAS CAJAMARCA  
Gerente  
EAMOS—Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Mosquera.  
Mosquera Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 9 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005388-2 mediante el cual manifiesta:

*“Mediante el presente escrito me permito elevar ante ustedes una consulta basado en los siguientes:*

## HECHOS

1. En el año 2002 la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE MOSQUERA EAMOS ESP, se asoció con empresarios particulares y constituyó una Sociedad en Comandita por Acciones, mediante escritura pública No. 9420 de 2002, para que prestara los Servicios Públicos de Acueducto y Alcantarillado en el Municipio de Mosquera, la nueva sociedad se denominó con el nombre HYDROS MOSQUERA S. en C.A. ESP.
2. La EAMOS ESP, de conformidad a lo establecido en las escrituras de constitución y sus reformas, con acta de fecha 17 de enero de 2003 entregó para su operación y usufructo, todos los bienes, derechos y obligaciones adquiridas en desarrollo de su objeto social.
3. En la etapa de transición no se hicieron los registros contables acordes con la entrega de los servicios de Acueducto y Alcantarillado, quedando temas sin terminar como en el área de la parte comercial, por ende en los estados financieros de EAMOS quedaron registrados los ingresos periodos de noviembre y diciembre de 2002, ingresos que debían estar registrados en la nueva sociedad.
4. Debido a lo anterior los ingresos del periodo Noviembre — Diciembre de 2002 fueron causados en el software de EAMOS pero su recaudo se efectuó en las cuentas de HYDROS MOSQUERA, y esta empresa a su vez manifiesta no tener cuentas por pagar a favor de EAMOS- MOSQUERA.
5. Posteriormente en el año 2005, en desarrollo del proceso de saneamiento contable realizado por la EAMOS ESP, atendiendo las disposiciones legales y los ordenamientos de la Contaduría General de la Nación se realizó la conciliación de las respectivas cuentas quedando en el rubro de DEUDORES (Cuentas por Cobrar) a la Empresa Hydros Mosquera la suma de TRESCIENTOS VEINTE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS MCTE (\$320.439.645) por concepto de dichos recaudos del periodo Noviembre — Diciembre de 2002, situación que los Gerentes de la época y asesores jurídicos colocaron en conocimiento de los estrados judiciales, cuyo reparto correspondió a la Fiscalía 3 Seccional bajo radicado No. 152329-03.
6. Contablemente se ha venido realizando una provisión del 33% anual del valor nominal de la deuda con más de un año de vencida, atendiendo la norma tributaria y contable, valor que a la fecha asciende a CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO SESENTA Y OCHO MIL CIENTO CUARENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$153.168.148), lo que quiere decir que el valor faltante de castigo para dicha deuda es la suma de CIENTO SESENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$167.271.497) para la presente vigencia.
7. En el periodo de transición de la entrega para la prestación del servido, no se encontraron archivos de la parte comercial, específicamente en el área de la cartera.

## PETICIÓN

Contablemente se ha venido realizando una provisión de 33% anual del valor nominal de la deuda con más de un año de vencida, atendiendo la norma tributaria y contable, valor que

*a la fecha asciende a CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO SESENTA Y OCHO MIL CIENTO CUARENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$153.168.148), lo que quiere decir que el valor faltante de castigo para dicha deuda es la suma de CIENTO SESENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$167.271.497) para la presente vigencia. Dicha cartera es incobrable razón por la cual solicitamos un concepto o lineamiento para el castigo total del saldo; ya que por normas internacionales las cuales rigen para la EAMOS; toda vez que para reconocimiento de activo en el marco conceptual (NIIF para PYMES) se debe cumplir con unos criterios de reconocimiento tales como fiabilidad, beneficios económicos y que surjan de hechos pasados.*

*La anterior duda surge debido a que se trata de manejo de RECURSOS PÚBLICOS, que nos impide tomar decisiones que puedan generar perjuicios a la entidad.”*

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

### **CONSIDERACIONES**

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación, establece:

#### **“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE**

*Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

##### **3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.**

*Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

*Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.*

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

### 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

#### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

[...]

*Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.”* (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## **“2. CUENTAS POR COBRAR**

[...]

### **2.5 Baja en cuentas**

*Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”* (Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su petición, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido por la Resolución 414 de 2014 en su Marco Conceptual y bajo la cual esta cobijada la Empresa de Acueducto y Alcantarillado del municipio de Mosquera— EAMOS, para el reconocimiento de un activo en los estados financieros de la empresa, debe existir el control del recurso, se espera obtener beneficios económicos futuros y se tiene una medición fiable del recurso.

Para el caso de las Cuentas por Cobrar, EAMOS debe tener la probabilidad que los beneficios económicos van a fluir a la empresa producto de las actividades de recaudo de los valores registrados en dichas cuentas con base en la normatividad legal vigente; razón por la cual, en el momento en que deje de existir el derecho para realizar el recaudo o se transfiera los riesgos y ventajas sobre las cuentas por cobrar, éstas dejarán de reconocerse en los estados financieros de EAMOS.

Para dar de baja las cuentas por cobrar que no cumplen los criterios para ser reconocidas en los estados financieros, contablemente EAMOS deberá disminuir el valor en libros de las cuentas por cobrar y registrar un gasto en el período.

Ahora bien, para realizar el proceso descrito en el párrafo inmediatamente anterior, EAMOS deberá seguir lo establecido en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, incluido en la Resolución 357 de 2008, en donde se establece que las empresas adelantarán las acciones necesarias para depurar la información contable e implementar los controles pertinentes para la mejora de la misma. A su vez y según lo dispuesto en el numeral 3.2 de la misma Resolución, EAMOS deberá documentar las prácticas adelantadas con respecto a la baja de los valores registrados en sus Cuentas por Cobrar cuando no cumplen los criterios para ser reconocidos.

En consecuencia, es procedente la baja en Cuentas por Cobrar cuando así lo decida EAMOS por considerar que la deuda es incobrable de acuerdo a los estudios adelantados para establecer el grado de incobrabilidad con respecto a sus políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de la cartera, mas no depende de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación sino de las situaciones que advierta EAMOS y que desvirtúen la realidad de su situación financiera, económica social y ambiental.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000036041 del 10-09-2015

20152000040031 del 21-10-2015

\*\*\*

### 3.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR

#### CONCEPTO No. 20152000038551 DEL 14-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro al público
	<b>TEMA</b>	Préstamos por cobrar Impuesto a las ganancias
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los préstamos por cobrar bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014

Doctora

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

103

GLADYS MEJIA GUERRERO  
Líder I de Contabilidad  
Electrificadora del Meta S.A E.S. P  
Villavicencio, Meta.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el número 20155500043252, mediante la cual solicita indicar el tratamiento contable del activo diferido generado en los préstamos por cobrar concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen, previsto en la Resolución 414 de 2014 para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:

“(…)

*En el punto 3.3 “Medición inicial” de la Resolución 414 del año 2014, se nos indica lo siguiente respecto a los préstamos por cobrar: “Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido” (...) nuestras consultas están en función de los siguientes puntos:*

- *Este “Activo diferido” se deberá reconocer ajustando como un menor valor de la cuenta 14, Préstamos por cobrar o reconociendo un ingreso en la cuenta 480219 rendimiento efectivo de cuentas por cobrar a costo amortizado, estas cuentas de acuerdo al Catálogo General de Cuentas emitido para aplicar la resolución 414.*
- *El monto a reconocer como “Activo Diferido” resulta de la diferencia entre la tasa pactada en los Préstamos por cobrar (ej. 2% anual) y la tasa de mercado (ej. 8% anual), el diferencial de intereses devengados será la posición de “Activo diferido” que deberemos reconocer en nuestros Estados Financieros bajo Resolución 414.*
- *Ya en régimen de aplicación de la Resolución 414, la realización del “Activo diferido” afectará cuentas de resultado o cuentas de activos, esto en función de la pregunta No. 1.*



- Finalmente indicarnos si esta metodología de cálculo de los Préstamos por cobrar generará una diferencia temporaria, lo cual implique registrar un Impuesto a las ganancias diferido (...)"

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 414 de 2014, La Contaduría General de la Nación emitió el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran dineros del público, en las cuales se establecen las normas para el reconocimiento y, medición de los préstamos por cobrar, así:

"(...)

### **PRÉSTAMOS POR COBRAR**

**Reconocimiento.** Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

**Clasificación.** Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

**Medición inicial.** Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

**Medición posterior.** Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas."(...) (Subrayado fuera de texto)

“(…)

### **IMPUESTOS DIFERIDOS.**

*Reconocimiento. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.*

*La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*

*La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. “(…) (Subrayado fuera de texto)*

En este mismo sentido, la Contaduría General de la Nación en aras de orientar las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo y la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura para Empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, dio a conocer el instructivo No. 002 del 8 de septiembre de 2014 con el cual imparte las instrucciones generales sobre el tratamiento contable de los préstamos por cobrar concedidos con tasas de interés inferiores a las del mercado en la fecha en que se concedieron, así:

“(…)

### **PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.**

*El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos*

comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.

### **Préstamos por cobrar**

De acuerdo al nuevo marco normativo, los préstamos por cobrar son los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero. Estos préstamos se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

c) Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:

- i. Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo.
- ii. Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor presente de los flujos futuros pactados descontados a la tasa de mercado identificada en el numeral i) más los costos de transacción.
- iii. Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial.
- iv. Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva determinada de acuerdo con el numeral iii). La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición, afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- v. Medir el préstamo por su valor en libros a 31 de diciembre de 2014 en caso de que la empresa no logre determinar la tasa de interés de mercado en la fecha que se concedieron los préstamos (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, mediante la Resolución 139 de 2015, se expidió el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran dineros del público, en el cual se contemplan los códigos contables para el manejo de los activos diferidos por préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, tanto para la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura y durante la etapa de aplicación del nuevo marco normativo, así:

“(…)

## **19 OTROS ACTIVOS**

### **1985 Activos por impuestos diferidos**

#### **198504 Prestamos por cobrar**

*Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado que es susceptible de recuperarse en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal de periodos futuros en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento (...)*”

## **1986 ACTIVOS DIFERIDOS**

### **198602 Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado**

*Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tiene el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos (...)”*

“(…)

## **29 OTROS PASIVOS**

### **2918 Pasivos por impuestos diferidos**

#### **291804 Prestamos por cobrar**

*Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide (...)*”

“(…)

## **32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

### **3268 Impactos por la transición al nuevo marco de regulación**

#### **326804 Prestamos por cobrar**

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones, ajuste del valor de los activos y pasivos, y reclasificación de otras partidas patrimoniales (...)

“(...)

## **5804 FINANCIEROS**

### **580424 Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar**

*Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros (...)* (Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite dar respuesta a las inquietudes planteadas, en los siguientes términos:

### **k) Tratamiento contable del Activo Diferido en los préstamos por cobrar.**

Para efectos de proceder al registro contable de los préstamos por cobrar concedidos a tasas de interés inferiores a las del mercado en la fecha de origen y entendidos como los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable; se deberá atender en primer lugar el procedimiento previsto en el Instructivo No. 002 en lo relacionado con la preparación del Estado de situación financiera de apertura; esto es, que al corte del 1 de enero de 2015 la Electrificadora del Meta S.A E.S.P, deberá por primera vez, medir dichos préstamos de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, llevando la diferencia generada entre el saldo del préstamo por cobrar y el valor presente de los flujos futuros del préstamos descontados a la tasa de interés efectiva del mercado en la fecha en que se concedió el préstamo, como un menor valor de los préstamos por cobrar, contra un débito en la subcuenta contable 326804 – préstamos por cobrar de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, durante el periodo de transición comprendido entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2015, las normas de reconocimiento y medición previstos en la Resolución 414 de 2014, para este tipo de préstamos por cobrar; establecen que la medición inicial de los préstamos por cobrar se realiza por el valor desembolsado y se clasifican en la categoría

del costo amortizado. En el caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto en la subcuenta contable 580424 - Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar de la cuenta contable 5804 OTROS GASTOS – FINANCIEROS; excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido en la subcuenta contable, 198602 - Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta contable 1986 - ACTIVOS DIFERIDOS.

En la medición posterior al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

#### **l) Monto a reconocer como Activo Diferido.**

De acuerdo con lo previsto en la Resolución 414 de 2014, solo en aquellos casos en que los préstamos por cobrar concedidos por la entidad contable pública y en los cuales se haya pactado que la tasa de interés sea inferior a la del mercado; el monto de la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, podrá ser reconocida como un activo diferido, que se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

#### **m) Como se afecta el Activo Diferido durante el periodo de aplicación.**

Durante el periodo de aplicación de la Resolución 414 de 2014, el cual se encuentra comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, se reconocerá como gasto en la subcuenta contable 580424 - Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar de la cuenta contable 5804 OTROS GASTOS – FINANCIEROS; excepto cuando se hayan pactado

condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido en la subcuenta contable, 198602 - Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta contable 1986 - ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

#### **n) Impuesto diferido por diferencias temporarias**

La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P, deberá evaluar y establecer si la diferencia presentada entre el valor en libros de los préstamos por cobrar reflejado en el estado de situación financiera y concedidos a tasas inferiores a las del mercado para transacciones similares, corresponde a una diferencia temporaria deducible o imponible respecto de la base fiscal que esta tenga dentro de la composición fiscal de la entidad contable pública.

De acuerdo con lo establecido en la Resolución 414 de 2014, La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos en la subcuenta contable 198504 - Prestamos por cobrar, de la cuenta 1985, ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible, en la subcuenta contable 291804 - Préstamos por cobrar, de la cuenta 2918 PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000042941 DEL 09-11-15</b>
---

<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
------------------------	---

<b>1</b>	<b>TEMA</b>	Prestamos por Cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Determinación de la tasa de mercado para la medición de Préstamos por cobrar concedidos, para elaboración y presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura

Doctor:

PAOLA ANDREA ARANGO MONSALVE

Instituto para el Desarrollo de Antioquía - IDEA

Medellín – Antioquia

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500046722, mediante la cual solicita concepto para aclarar el tratamiento contable de los préstamos por cobrar establecido en el Instructivo No. 002 de 2014, para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura - ESFA, así:

“(…)

*Cuál es la tasa de mercado que el Instituto debe hacer (Sic) la comparación (tasa de mercado VS la tasa otorgada) considerando los antecedentes y los requisitos de valoración de los préstamos por cobrar.*

- o) Banca de primer piso
- p) Banca de segundo piso (no le presta a terceros que no sean entidades financieras)
- q) INFI (\*)

*(\*) EL IDEA es el único INFI con una vigilancia especial por la Superintendencia Financiera de Colombia.*

*Ó ampliar para el IDEA a que corresponde ese mercado con el cual me tengo que comparar (…)”*

## CONSIDERACIONES

Las funciones de la Contaduría General de la Nación se encuentran establecidas en la Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y en el artículo 4º, se señala:

“(…)



*FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:*

*a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;*

*(...)*

*i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)* (Subrayado fuera de texto).

Adicional y en materia de competencias funcionales, el Gobierno Nacional, mediante la Ley 1314 de 2009, en el artículo 6º, señaló las autoridades competentes en materia de regulación y normalización técnica contable, así:

*“(...) Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación (...)”* (Subrayado fuera de texto).

En este sentido y dentro del proceso de modernización del Régimen de Contabilidad Pública hacia estándares internacionales de información financiera – NIIF, la Contaduría General de la Nación incorporó mediante la Resolución 414 de 2014 el marco técnico normativo contable aplicable para las empresas que no cotizan en bolsa y que no captan ni administran recursos del público, el cual contiene las normas para el reconocimiento y medición de los préstamos por cobrar, así:

*(...)”*

## **2. PRÉSTAMOS POR COBRAR**

**3.1 Reconocimiento.** *Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.*

**3.2 Clasificación.** *Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.*

**3.3 Medición inicial.** *Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de*

referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido (...) (Subrayado fuera de texto)

En la Resolución 414 de 2014, se establecieron los criterios y pautas que deben adoptar las entidades contables públicas en la definición de sus políticas contables, así:

“(…)

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

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la Política definida (...) (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, y para el caso específico de los préstamos por cobrar se menciona lo siguiente:

“(…)

**- PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.**

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31

de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo (...)” (Subrayado fuera de Texto)

(...)”

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- e. Realizar las siguientes actividades para los préstamos concedidos con tasas inferiores a las de mercado en la fecha de su origen:
- j. Establecer la tasa de interés de mercado en la fecha en la que se concedió el préstamo (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir lo siguiente:

En cumplimiento de lo establecido en la Resolución 414 y su instructivo No. 002 de 2014, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA, debe medir los préstamos por cobrar otorgados que correspondan a aquellos recursos financieros que se destinen al uso por parte de un tercero de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo y equivalentes al efectivo, por el valor del desembolsado y clasificarlos en la categoría del costo amortizado. En el caso, que la tasa de interés pactada en el préstamo sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

Ahora bien, frente a la inquietud de establecer cuál es la tasa de referencia del mercado para transacciones similares que debe usar el IDEA para compararla con la tasa pactada en el préstamo en la fecha de su origen y poder reconocerla por el valor presente de los flujos futuros; se advierte que el ser el único Instituto Financiero sometido a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, no lo sustrae del Sector de los Institutos Financieros, razón por la cual es natural que sea este el referente para determinar la tasa aplicable para la medición de los préstamos por cobrar.

En este orden de ideas, es bueno señalar que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA, como principal conocedora de las particularidades de su modelo de negocio, deberá establecer a partir de juicios profesionales la tasa de mercado de referencia utilizada por otras entidades contables públicas que sean comparables con el Instituto para transacciones y condiciones similares a su cometido estatal y adoptarlas mediante políticas contables a partir de lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, que sirvan de base para la aplicación uniforme en la elaboración y presentación de los estados financieros y el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA. La aplicación de dichas políticas contables debe conducir a mostrar la verdadera situación financiera de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000045261 DEL 10-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Préstamos por cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento y medición de la cartera de créditos originada en el desarrollo del objeto social del Instituto Financiero de Casanare

Doctora:

ROSS MARY MORENO GARCÍA  
PROFESIONAL ÁREA CONTABLE  
Instituto Financiero de Casanare  
Yopal, Casanare

**ANTECEDENTES:**

Me refiero a su correo electrónico del 21 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004601-2, mediante el cual solicita aclaración sobre el tratamiento de la cartera de créditos del Instituto Financiero de Casanare, originada en el desarrollo de su objeto social y en el cual solicita a la Contaduría General de la Nación, la realización de una mesa de trabajo para aclarar inquietudes sobre la aplicación del marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES:

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen respecto a los Préstamos por cobrar, lo siguiente:

### **“3.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.*

### **3.2 Clasificación**

*Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.*

### **3.3 Medición inicial**

*Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.*

*Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.*

### **3.4 Medición posterior**

*Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.*

El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso. En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.

Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial.

El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

### 3.5 Baja en cuentas

Se dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos o las ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, este no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría de costo amortizado.

Si la empresa no transfiere ni retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a

la propiedad del préstamo por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre el préstamo por cobrar. Si la empresa no ha retenido el control, dará de baja al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la empresa ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a cambios de valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y ventajas inherentes a este.

El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la empresa.

La empresa seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

(...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 11 de marzo de 2015, establece la definición y la dinámica de las siguientes cuentas:

**1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS:** “Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las empresas.

**DINÁMICA:**

**SE DEBITA CON:**

- El valor desembolsado cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 
- El valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo.
- 
- El valor del rendimiento efectivo del préstamo.
- 
- El valor de la recompra de los pagarés dados en repo.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor del recaudo total o parcial.
- El valor de los pagarés dados en repo.
- El valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.”

**1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR):** “Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en los préstamos por cobrar cuando el valor en libros del préstamo por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- El valor restituido de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.
- El valor de la disminución del deterioro por la baja en cuentas del préstamo por cobrar.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor del deterioro reconocido.” (Subrayado fuera de texto)

**1986- ACTIVOS DIFERIDOS:** “Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.” (Subrayado fuera de texto)

**4802-FINANCIEROS:** “Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.



(...)

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

- El valor causado por los diferentes conceptos. (Subrayado fuera de texto)

**4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR:** *“Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.”*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor. (Subrayado fuera de texto)

**5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR:** *“Representa el valor estimado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en los préstamos por cobrar cuando el valor en libros del préstamo por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- El valor del deterioro reconocido.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable
- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (Subrayado fuera de texto)

**5424-SUBVENCIONES:** *“Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la subvención causada.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)*

**5804- FINANCIEROS:** *“Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.”*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- *El valor de la causación por los diferentes conceptos.*
- *El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de la cancelación al final del periodo contable.*

**CONCLUSIONES:**

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Instituto Financiero de Casanare aplicará la norma de Préstamos por cobrar, para el tratamiento contable de la cartera de créditos originada en el desarrollo de su objeto social, toda vez que son recursos financieros que el Instituto ha destinado para el uso por parte de un tercero y de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable.

En razón de lo anterior, los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría del costo amortizado y se reconocerán por el valor desembolsado en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS; sin embargo, el valor utilizado en la medición inicial podría discrepar del valor desembolsado, al presentarse las siguientes circunstancias:

Si la tasa de interés pactada es inferior a la tasa del mercado, los préstamos por cobrar se

reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares y la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como un gasto o como un activo diferido.

El Instituto reconocerá un gasto cuando no se le haya impuesto condiciones al deudor para acceder a la tasa de interés inferior a la del mercado, registrando la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente en las subcuentas 542401-Subvención por préstamos condicionados con tasa de interés cero, 542402-Subvención por préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, o en la cuenta 580424-Pérdida por medición inicial de préstamos por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Por otro lado, el Instituto reconocerá un activo diferido cuando se le haya impuesto condiciones al deudor para acceder a la tasa de interés inferior a la del mercado, en cuyo caso, la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se registrará en las subcuentas 198601 Préstamos condicionados con tasa de interés cero, 198602-Préstamos condicionados con tasas de interés inferiores a las del mercado, o 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1686-ACTIVOS DIFERIDOS, según corresponda y se amortizarán en la medida en que el deudor vaya cumpliendo con la condiciones establecidas.

Si en el momento de conceder el préstamo por cobrar, el Instituto incurre en costos incrementales directamente atribuibles a la transacción, como honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados, entre otros, tales desembolsos se reconocerán un mayor valor del préstamo por cobrar.

Una vez se han reconocido los préstamos por cobrar, el Instituto los medirá al costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses y menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para efectos del cálculo del rendimiento efectivo, se multiplicará el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, que corresponde a la tasa que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor reconocido inicialmente en contabilidad.

El rendimiento efectivo se contabilizará con un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y crédito en la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte, el pago de capital e intereses se registrarán con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

La cartera de créditos del Instituto, será objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo, por lo que la entidad deberá verificar si existen indicios de deterioro, y en caso de existir, registrará un pérdida por deterioro del valor, si el valor en libros del préstamo por cobrar es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo, utilizando la tasa de interés efectiva calculada en el reconocimiento inicial y excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido. Para el efecto, registrará un débito en la subcuenta 534901-Préstamos concedidos, de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR y crédito en la subcuenta 148003-Préstamos por concedidos, de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR)

Si en un periodo posterior, desaparecen las circunstancias que dieron origen a las pérdidas por deterioro, se disminuirá el deterioro acumulado debitando la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 534901-Préstamos concedidos, de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR. Lo anterior, si se trata de la reversión del valor del deterioro reconocido durante el periodo contable. Si se trata de la reversión del valor del deterioro reconocido en un periodo contable anterior, se acreditará la subcuenta 483004- Préstamos concedidos, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

Adicionalmente, vale la pena señalar que, las disminuciones del deterioro acumulado no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado del préstamo por cobrar, que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

Ahora bien, el Instituto dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo, en consecuencia, debitará el saldo de la subcuenta 148003-Préstamos por concedidos, de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR) y acreditará el saldo de la en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, la diferencia con el valor recibido por transferir los riesgos y la ventajas se reconocerán en la subcuenta 480222 Ganancia por baja en cuentas de préstamos por cobrar, de la cuenta 4802 FINANCIEROS, o en la 580426 Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar, de la cuenta 5804 FINANCIEROS.

En caso de que el Instituto retenga sustancialmente los riesgos o las ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, como por ejemplo, la entrega de la cartera de créditos a un acreedor en forma de garantía, el Instituto no dará de baja la cartera de créditos y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría del costo amortizado.

Si el Instituto no transfiere ni retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del préstamo por cobrar, como por ejemplo, la delegación de la gestión de la cartera a un tercero, el Instituto determinará si ha retenido el control sobre el préstamo por cobrar y analizará las siguientes circunstancias:

Si el Instituto no ha retenido el control, dará de baja al préstamo por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia.

Si el Instituto ha retenido el control, continuará reconociendo el préstamo por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a cambios de valor del préstamo por cobrar transferido, originados por los riesgos y ventajas inherentes a este.

El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por el Instituto.

El Instituto seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada, y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo realizada por el tercero.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000045771 DEL 16-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado y que no captan y administran ahorro del público Resolución 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Prestamos Por Cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento para el reconocimiento y medición de los préstamos por cobrar, cuando la tasa de interés pactada sea inferior a la del mercado.

Doctor  
ROBINSON DARÍO BUSTAMANTE RESTREPO  
Gerente  
ESE Hospital San Vicente de Paul de Caldas (Antioquia)  
Caldas (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerar que el asunto que les fue consultado, mediante comunicación radicada con el número 1-2015-088733, es competencia de la Contaduría General de la Nación, trasladó a este Despacho su petición donde solicita orientación en cuanto a la aplicación de la parte 2 del Capítulo 3, párrafo 3.3 de la Resolución 414 de 2014, la cual fue radicada en esta entidad con el No. 2015-550-005603-2 de fecha 24 de noviembre de 2015.

En su solicitud a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señala lo siguiente:

*“solicito comedidamente brindar una orientación de manera general respecto a la aplicación de la parte 2. Normas, capítulo 3, párrafo 3.3 de la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, al régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, la cual a su tenor reza:*

*“Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido”.*

*Lo anterior deriva en la necesidad de tener claridad en el normativo para la implementación de las NIIF, toda vez que bajo el marco esta diferencia debería ser llevada contablemente como gasto pese a tener un acuerdo para acceder por debajo del mercado, desconociendo lo citado en la última parte del texto en mención.”*

## CONSIDERACIONES

El Marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 5 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, define el principio de contabilidad de Esencia sobre Forma, indicando:

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

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo contable antes citado, en el numeral 3, puntos 3.1 a 3.4, del Capítulo I Activos, respecto del reconocimiento, clasificación, medición inicial y medición posterior de los préstamos por cobrar, señala lo siguiente:

### **Reconocimiento**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

126

*Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.*

#### *Clasificación*

*Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.*

#### *Medición inicial*

*Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.* *La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.*

*Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.*

#### ***Medición posterior***

*Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor.* *El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.*

*El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso.* *En caso de haberse reconocido un activo diferido, asociado a la medición inicial de un préstamo concedido a una tasa inferior a la del mercado, este se amortizará con base en el cumplimiento de las condiciones pactadas.*

*Los intereses recibidos reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo, de acuerdo con la contraprestación recibida.*

*Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo.* *Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no*

*se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.*

*Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado y tampoco excederán el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.*

De otro lado, las normas para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo contable antes citado, en el Capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 5, punto 5.1, señala lo siguiente:

### **Políticas contables**

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.*

*La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera*

El Instructivo 002 de 2014, que es el instrumento guía para adelantar las actividades requeridas para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 1.2.4.2, en los literales d) y e) y el inciso final, señala lo siguiente:

2. *Determinar si la empresa ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos superiores a un año.*



3. *Medir los préstamos identificados en el literal f) por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la empresa no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Sin perjuicio de lo anterior, si la tasa de interés cero o inferior a la de mercado está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los ha cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por beneficios pagados por anticipado por un valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado al empleado. El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha en que fue otorgado el préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

## CONCLUSIONES

En principio es necesario considerar que no es habitual que una Empresa Social del Estado destine parte de sus recursos financieros para otorgar préstamos a terceros con el propósito de obtener rendimientos financieros; sin embargo, es probable que previa autorización legal, la entidad haya realizado ese tipo de transacciones, por ejemplo, mediante el otorgamiento de préstamos a sus empleados. La respuesta se desarrollará bajo el contexto del Marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 414 de 2014 y no sobre las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF por usted invocadas.

Para la medición inicial de los préstamos concedidos por una empresa pública, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Los préstamos otorgados a la tasa de interés utilizada por el mercado, deben medirse por el valor desembolsado.

Cuando el préstamo se confiere a una tasa de interés inferior a la del mercado o a una tasa cero, deben ser reconocidos por el valor presente de los flujos futuros que espera recibir la empresa, descontándolos a una tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

Ahora bien, cuando se trata de los créditos conferidos a una tasa de interés inferior a la del mercado o a una tasa cero, a los que se refiere el literal b) anterior, se debe considerar lo siguiente:

1. La diferencia surgida entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros que la empresa espera recibir debe registrarse como un gasto de la empresa.
2. Pero, si para acceder al crédito, el beneficiario debe cumplir determinadas condiciones establecidas en un acuerdo de carácter vinculante, la diferencia surgida entre el valor desembolsado y el valor presente de los flujos futuros que la empresa espera recibir se debe reconocer como un activo diferido y amortizarse gradualmente en la medida que cumplan las condiciones pactadas.
3. En atención a lo señalado en el apartado anterior, basta con la supervisión del cumplimiento de las condiciones pactadas con el deudor para realizar en la proporción correspondiente los registros de amortización del activo diferido reconocido.
4. La empresa puede implementar los controles administrativos que considere pertinentes, según sus necesidades de información.

Para efectos de la aplicación del instructivo 002 de 2014, si se trata de préstamos a empleados, el cálculo del beneficio otorgado por tasa de interés cero o por debajo a la del mercado, de acuerdo con el numeral 1.2.4.2. Beneficios a empleados a largo plazo, establece que en caso de que una empresa identifique que tiene préstamos a empleados con las características mencionadas anteriormente en la fecha del 31 de diciembre de 2014, deberá establecer la tasa de mercado en la fecha que otorgó el préstamo y adicionarle los costos de transacción incurridos por la entidad para otorgar el préstamo. No obstante, en caso de que no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014.

En la medición posterior, al comparar el valor reconocido en libros y el nuevo valor calculado, la diferencia se reconocerá como un gasto por beneficio a los empleados y, en caso de que el beneficio este condicionado, la entidad reconocerá un activo diferido de forma proporcional a las condiciones no cumplidas a la fecha del 31 de diciembre de 2014. Al calcular el beneficio otorgado a los empleados con tasas de interés cero o por debajo del mercado, no hay lugar a descontar valor alguno por cuanto se debió reconocer previamente el activo diferido.

Según lo establecido por la Normas para para la preparación y presentación de información financiera que hacen parte del Marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la medición posterior de los préstamos por cobrar se hará por el costo amortizado tomando el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de interés y capital.

Si se trata de préstamos otorgados a una tasa de interés cero o inferior a la del mercado, la amortización del crédito se determinará mediante una tabla que tomará como valor inicial el dato que surge de calcular el valor presente de los flujos de efectivo que espera recibir la empresa, descontados a la tasa de mercado para transacciones similares, el cual se

amortizará a lo largo del periodo de tiempo otorgado para el pago, con base en esa tabla de amortización.

Ahora bien, considerando lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el Marco normativo antes citado, a partir de juicios profesionales y dependiendo del entorno social, económico o jurídico en el que la empresa desarrolla su cometido social y, adicionalmente, considerando las circunstancias específicas de cada caso en particular, esta debe seleccionar y aplicar la política contable para el reconocimiento de los préstamos por cobrar, donde definirá, entre otros aspectos, los siguientes:

Tasa de interés a las que se otorgan los préstamos

Tipo de mercado del cual tomará la tasa de interés para medir el deterioro

Los criterios tomados para optar por un determinado mercado

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000036041 del 10-09-2015

\*\*\*

### 3.5. INVENTARIOS

#### CONCEPTO No. 2015200002991 DEL 12-02-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	<b>TEMA</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Inventarios Venta de bienes Arrendamientos
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento y medición de bienes inmuebles que cumplen con la definición de Inventarios. Determinación de si el sistema especial de ventas de la Central de Abastos de Cúcuta S.A., debería ser considerado como una venta de bienes o un arrendamiento financiero.

Doctor

DAVID BONELLS ROVIRA  
Gerente  
Central de Abastos de Cúcuta S.A.  
San José de Cúcuta, Norte de Santander

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 1 de diciembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004142-2, en la que manifiesta:

*“(...) La sociedad Central de Abastos de Cúcuta S.A. (CENABASTOS S.A.), es una sociedad de economía mixta, vinculada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, que en desarrollo de su objeto social, construye inmuebles destinados a la comercialización de productos alimenticios y de la canasta familiar, destinados para la venta a terceros.*

*En la actualidad la, la sociedad [sic] posee unos bienes inmuebles disponibles para la venta, que en el evento de ser realizada, generaría una utilidad.*

*Teniendo en cuenta la exigencia de ajustar el valor en los Estados Financieros de estos inmuebles, queremos obtener la apreciación de la Contaduría General de la Nación, si sobre el caso específico de Inventarios de Bienes Inmuebles, se puede aplicar la actualización del valor en libros previsto para la cuenta Propiedades de Inversión.*

*De otra parte, por la naturaleza de los usuarios de locales y puestos de las diferentes plazas de mercado y merca tiendas, construidas y puestas en venta por CENABASTOS S.A, la entidad se vio obligada a aplicar un sistema especial de ventas, que consiste en la entrega del inmueble a la firma de una opción unilateral de compra, otorgando la entidad un plazo de hasta 60 meses para abonar su valor, conservando CENABASTOS S.A la propiedad del inmueble, hasta tanto el tercero cancele la totalidad del precio acordado.*

*De acuerdo con el Instructivo sobre la aplicación de las Normas NIIF, este tipo de negocio cumple los requisitos previstos para la configuración de un ARRENDAMIENTO FINANCIERO y no cumple lo previsto para las ventas a plazos, razón por la cual les solicitamos su pronunciamiento en este sentido. (...)”*

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

## CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a la inquietud relacionada con la actualización del valor de los Bienes Inmuebles construidos por la Central de Abastos de Cúcuta S.A. con el propósito de venderlos a terceros, debe hacerse claridad si la pregunta fue formulada en el contexto del

Régimen de contabilidad pública precedente o con referencia al marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

De conformidad con el Régimen de contabilidad pública precedente, el numeral 137 del Plan General de Contabilidad Pública establece que:

*“137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”*

A su vez, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relativas a los inventarios, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen que:

#### **“9.1.1.4 Inventarios**

*158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

(...)

*162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).*

*163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, definido en la Resolución 414 de 2014 prescribe que:

### ***“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros***

(...)

Valor neto de realización: según este criterio, los activos se miden por el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. (...)

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establecen que:

## ***“9. INVENTARIOS***

### ***9.1 Reconocimiento***

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### ***9.2 Medición inicial***

Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. (...)

(...)

#### ***9.2.2 Costos de transformación***

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios. (...)

### ***9.3 Medición posterior***

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros

*mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor de reposición. (...)*

*Si el valor neto de realización o el costo de reposición es inferior al costo de los inventarios, la diferencia corresponderá al deterioro del mismo.*

*Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá el valor del mismo, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como un ingreso por recuperaciones.* (Subrayado fuera de texto)

2. Para dar respuesta a su inquietud respecto al tratamiento contable del sistema especial de ventas establecido por la Central de Abastos de Cúcuta S.A., el marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establece que:

“(…)

### **13. ARRENDAMIENTOS**

*Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.*

#### **13.1 Clasificación**

*Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.*

(…)

*La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:*

a. El arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b. el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c. el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios);

d. el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e. los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f. el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g. las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h. el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

#### 1.1.1 Ingresos por venta de bienes

Se reconocerán como ingresos por venta de bienes, aquellos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:



- a. La empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- b. la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c. el valor de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad;
- d. es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e. los costos en los que se haya incurrido o en los que se vaya a incurrir, en relación con la transacción, puedan medirse con fiabilidad

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de responder sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. únicamente actualizará el valor de sus inventarios cuando su valor de realización sea inferior a su valor en libros. La diferencia surgida entre el valor de realización de sus inventarios y su valor en libros como un gasto por provisión sujeto a recuperación sin exceder el valor constituido por este concepto.

Para efectos de lo anterior, conviene señalar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública define el valor de realización como el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Ahora bien, frente al marco normativo de la Resolución 414 de 2014, aplicable a partir del 1 de Enero de 2016, la Central de Abastos de Cúcuta S.A. actualizará sus inventarios al menor valor entre el costo y el valor neto de realización, entendiéndose este último como el precio estimado de venta obtenido por la empresa en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

En razón de lo anterior, si el valor neto de realización de los inventarios de la Central de Abastos de Cúcuta S.A. resulta inferior a su costo, la diferencia se contabilizará como un gasto por deterioro, susceptible de recuperación, siempre y cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir.

2. La Central de Abastos de Cúcuta S.A. determinará si su sistema especial de ventas corresponde a una venta de bienes o un arrendamiento financiero, analizando la esencia económica de la operación y partiendo de los criterios estipulados en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público dispuestas en la Resolución 414 de 2014, referentes a los Ingresos por venta de bienes y a los Arrendamientos, para lo cual debe atemperarse a los siguiente lineamientos:

Su sistema especial de ventas corresponderá a una venta de bienes, si ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes, y por lo tanto la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre los mismos. Adicionalmente, para su reconocimiento contable el valor de los ingresos podrá medirse fiablemente, y es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción y los costos incurridos o por incurrir en la transacción puedan medirse con fiabilidad.

Por otro lado, la empresa concluirá que su sistema especial de ventas corresponde a un arrendamiento financiero, si se presentan entre otras, las siguientes situaciones:

- a. Central de Abastos de Cúcuta S.A. le transfiere la propiedad de los bienes inmuebles al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- b. El arrendatario tiene la opción de comprar el bien inmueble a un precio que se espera sea suficientemente inferior a su valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable.
- c. El plazo del arrendamiento que se ha estipulado cubre la mayor parte de la vida económica del inmueble, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.
- d. El valor presente de los cánones de arrendamiento que debe realizar el arrendatario a la Central de Abastos de Cúcuta S.A., más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada a este, se aproxima al valor razonable del bien inmueble, al inicio del arrendamiento.
- e. El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas ocasionadas al arrendador a causa de tal cancelación, las asume el arrendatario.
- f. Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual del bien inmueble, las asume el arrendatario.
- g. El arrendatario puede prorrogar el arrendamiento, con unos pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000030781 DEL 13-07-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los inventarios y de los cargos diferidos en la preparación del estado de situación financiera de apertura al 1° de enero de 2015.

Doctor  
OSCAR JAVIER MANRIQUE LADINO  
Gerente (E)  
E.S.E. Hospital de Usaquén  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación del 26 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003314-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

*Con el fin de dar aplicabilidad al Instructivo 002 de fecha septiembre 8 de 2014, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), de manera atenta presentamos a continuación las siguientes inquietudes:*

**Consulta 1**

*El literal a) del numeral 1.1.8 Inventarios del Instructivo 002 de 2014 indica:*

*Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo, y se dará de baja la cuenta por cobrar relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya fue pagado.*

*La Resolución 414 de 2014 en el numeral 9.5 que hace parte del numeral 9. Inventarios precisa como baja de inventarios lo siguiente:*

### **9.5 Baja en cuentas**

*Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de los mismos y se reconocerán como gastos del periodo.*

*La expresión ‘aquellos bienes que se hayan dado de baja’ utilizada en el literal a) del numeral 1.1.8 del Instructivo 002 de 2014 ¿corresponde a lo indicado en el numeral 9.5 de la Resolución 414 de 2014 como baja en inventarios, es decir, mermas, sustracciones o vencimientos del inventario? (sic) Si no es así qué significa este literal y cómo se aplicaría para el caso de las Empresas Sociales del Estado (ESE).*

*La inquietud se presenta porque en las capacitaciones dadas por la Contaduría General de la Nación (CGN) se ha hecho énfasis en el uso adecuado de los términos que contienen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales fueron adaptadas para el grupo 2 ‘Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público’.*

### **Consulta 2**

*El literal f) del numeral 1.1.8 Inventarios del Instructivo 002 de 2014 precisa:*

*f) Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.*

*Para determinar el costo de reposición de los inventarios que se consumen en la prestación del servicio el Hospital determinó realizarlo a través de cotizaciones, las cuales por ejemplo tendrán fecha junio 22 de 2015. ¿Los valores de estas cotizaciones se deben llevar a primero de enero de 2015? (sic)*

### **Consulta 3**

*Dentro del saldo de cargos diferidos a 31 de diciembre 31 de 2014 (sic) se encuentran desembolsos por concepto de papelería la cual una parte se utiliza para la prestación del servicio y otra con fines administrativos.*

*De acuerdo con el numeral i) del literal c) del numeral 1.4.3 Cargos diferidos, los desembolsos se clasificarán como inventario si corresponden a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de*

servicios.

Por lo anterior, y dada la connotación que tienen los desembolsos de papelería en mención ¿cómo se deben registrar o presentar para el Estado de Situación Financiera de Apertura a 1° de enero de 2015? (sic)

#### **Consulta 4**

El literal d) del numeral 1.1.8 Inventarios indica:

*d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por transición al Nuevo Marco de Regulación.*

El numeral 9.2.1 de la Resolución 414 de 2014 indica:

##### **9.2.1 Costo de adquisición**

*El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte, el almacenamiento (siempre y cuando sea necesario para llevar a cabo el proceso de transformación productiva) y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.*

*Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, o se vendió o consumió en la prestación del servicio. Cuando la empresa adquiera inventarios con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del inventario y se reconocerá como un gasto por concepto de intereses, durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Los costos de financiación asociados con la adquisición o producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de Costos de Financiación, cumplan con los requerimientos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.*

*En el caso de los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, el costo de adquisición corresponderá al valor razonable menos los costos de disposición, en el momento de la cosecha.*

*Por lo anterior, quiere decir que para el Estado de Situación Financiera de Apertura a 1° de enero de 2015 se tienen en cuenta los descuentos financieros y los descuentos comerciales,*

*¿pero para la aplicación de la Resolución 414 de 2014 los descuentos relacionados con el tema de inventarios solo se tendrán en cuenta los comerciales?? (sic)*

(...)”

Al respecto, se atiende su comunicación en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES:**

### **Consulta 1**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“(…)

## **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(…)

#### **6.1.1 Activos**

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

## 9. INVENTARIOS

### 9.1 Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.5 Baja en cuentas

Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de los mismos y se reconocerán como gastos del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, señala:

“(...)”

## .1. ACTIVOS

(...)

### i. Inventarios

(...)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

- vi. Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

## Consulta 2

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“(…)

### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

(…)

#### **6.3 Medición de los elementos de los estados financieros**

(…)

*Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. Los pasivos se miden por el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, expresa:

“(…)

#### **1.1 ACTIVOS**

(…)

##### *a.4.1 Inventarios*

(…)

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

(…)



- k. *Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

### Consulta 3

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, determina:

“(…)

#### 4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

*Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.*

(…)

##### 4.1 Características fundamentales

*Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:*

###### 4.1.1 Relevancia

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

*La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.*

(…)

#### 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

## 6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni

administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan que:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

### **9. INVENTARIOS**

#### **9.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.*

(…)

## **CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES**

(…)

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

#### **5.1 Políticas contables**

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, indica:

“(…)

#### **1.4 Otros temas**

(…)

##### **1.4.3 Cargos diferidos**

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, los cargos diferidos representan el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la empresa.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

- *Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.*
- *Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.*
- *Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*

*3.5 El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.*

(…)

- *Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo y los intangibles, según corresponda.*
- *Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios; propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el*

patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### Consulta 4

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen:

#### “CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

#### 9. INVENTARIOS

(...)

#### 9.2 Medición inicial

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

##### 9.2.1 Costo de adquisición

(...)

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, o se vendió o consumió en la prestación del servicio.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, señala:

“(...)

#### 1.1 ACTIVOS

(...)

### 3) Inventarios

(...)

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

(...)

*Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **CONCLUSIONES:**

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar respuesta a las consultas formuladas, se concluye que:

#### **Consulta 1**

Para efectos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura, se identificarán los inventarios que se hayan dado de baja y que al 1° de enero de 2015, cumplan con la definición de activo prevista en el marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, que representen recursos controlados por la E.S.E. Hospital de Usaquéen producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Estos inventarios se incorporarán nuevamente a la situación financiera de hospital, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, por el valor por el cual se dieron de baja.

Se entenderá por baja en cuentas de los inventarios, las mermas, sustracciones o vencimiento de los mismos, que conlleven a retirarlos de la situación financiera de la E.S.E. Hospital de Usaquéen, afectando los gastos del periodo.

#### **Consulta 2**

Al elaborar el estado de situación financiera de apertura, la E.S.E. Hospital de Usaquéen

determinará el costo de reposición de los inventarios poseído al 1° de enero de 2015 que se esperen consumir en la prestación de los servicios. Para el efecto, considerará que para el caso de los activos el costo de reposición, representa el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

En razón de lo anterior, para medir los inventarios poseídos al 1° de enero de 2015 que se esperen consumir en la prestación de los servicios, el hospital podrá utilizar los valores que figuran en las cotizaciones del 22 de junio 2015, siempre y cuando se realicen los ajustes pertinentes para reflejar las variaciones en su costo de reemplazo entre la fecha de transición y la fecha de la cotización, así como, los ajustes de valor necesarios que permitan reflejar las condiciones existentes de los inventarios, considerando el deterioro físico y químico de los mismos.

### **Consulta 3**

En la fecha de transición, la E.S.E. Hospital de Usaquén identificará los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos y clasificará, como inventarios, activos intangibles o propiedades, planta y equipo aquellos desembolsos que cumplan con la definición de activo prevista en el marco conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Para el efecto, la E.S.E. Hospital de Usaquén deberá considerar que el marco conceptual precisa que un desembolso no necesariamente conlleva a la generación de un activo, así pues, si el hospital realiza un desembolso y este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Por otro lado, la normativa contable demanda que al presentar los estados financieros, se evalúe la probabilidad que tienen los recursos de generar beneficios económicos futuros y establece que estas evaluaciones se deben realizar de forma separada para partidas individualmente significativas y de forma grupal para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

En consecuencia, si como resultado del estudio respectivo, el hospital ha concluido que sin la papelería no es posible la prestación de los servicios de salud a los usuarios, siendo indispensable para la generación de los beneficios económicos futuros, y adicionalmente, la presentación, representación u omisión de esta partida en los inventarios influye en las decisiones de los usuarios de la información, de conformidad con el concepto de materialidad de la información financiera relevante, definida en el marco conceptual; el hospital documentará en sus políticas contables el reconocimiento de la papelería como inventarios, conforme al estudio realizado; y para efectos de la transición, aplicará lo

dispuesto en los numerales 1.1.8 Inventarios y 1.4.3 Cargos diferidos del Instructivo 002 de 2014. En caso contrario, el hospital procederá con lo establecido en el numeral 1.4.3 Cargos diferidos del Instructivo 002 de 2014, eliminando los desembolsos relacionados con papelería afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

#### Consulta 4

El marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, establece que los inventarios adquiridos que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, se reconocerán por su costo de adquisición en su medición inicial, el cual se verá afectado no sólo por los descuentos comerciales, sino también por las rebajas y otras partidas similares.

Por lo anterior, el hospital deberá considerar que al desarrollar la actividad descrita en el literal d) del numeral 1.1.8 Inventarios de Instructivo 002 de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, no sólo se deducirán, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, sino que a su vez se deducirán las rebajas y las otras partidas similares, como es el caso de los descuentos financieros.

\*\*\*

#### CONCEPTO No. 20152000030891 DEL 13-07-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento de los cargos diferidos por Videoteca Teled Medellín, durante la transición al Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo No. 002

Doctora:

ALBA LUCIA LOPEZ MIRANDA

Contadora

Asociación Canal Local de Televisión de Medellín Teled Medellín

Medellín

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500030242, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable que se debe dar a la Videoteca de



Telemedellin, registrada actualmente como cargos diferidos en la cuenta 192024 – Videos por valor de \$807.414.466; con ocasión de la elaboración del estado de situación financiera de apertura dentro del proceso de convergencia al nuevo marco normativo contable establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

*“Quiero consultarle sobre una cuenta del activo que tenemos en nuestro balance la 191024 (Sic) en ella contabilizamos la videoteca del canal, teniendo en cuenta el objeto social del canal que es la producción, realización, programación del canal, y todo lo relacionado con televisión, es un archivo muy importante cada mes su saldo aumenta con todas las compras de materiales y accesorios que se utilizan para la grabación y se amortiza con un factor del 2,4%, ahora bajo las NIIF, los asesores consideran que se debe dar de baja yo pienso (Sic) que no porque de estos archivos se alimenta muchos programas que se hacen en el canal, entre ellos el noticiero que se transmite todos los días, en un archivo que ocupa un área física muy importante y que se debe mantener refrigerada, y ocupa tres funcionarios que laboran en ella cubriendo turnos casi de 18 horas, en este momento su valor en los activos es de \$ 807.414.466, es un activo que se puede vender aunque no constantemente. El objetivo de esta comunicación es que ustedes puedan emitir un concepto de cómo se debe tratar contablemente este activo.”*

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece las características cualitativas de la información financiera que deben observar las entidades contables públicas, así:

### **“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.**

(...)

#### *4.1. Características fundamentales*

(...)

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

Dentro de este marco conceptual, se encuentran establecidos los principales criterios que se deben tener en cuenta para la definición, reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos, así:

**“Activos.** Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (...)

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.” (...)

(...) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)

**Reconocimiento de activos.** Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados (...)  
(Subrayado fuera de texto)

La Resolución 414 de 2014, establece las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos relacionados con los inventarios, así:

**“INVENTARIOS. Reconocimiento.** Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

**Medición del deterioro del valor de los activos.** Activos individualmente considerados. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor,

la cual se reconocerá como un gasto por deterioro del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015, para para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece las cuentas y subcuentas contables que se deben utilizar para el registro de los inventarios, así:

**“1505 – BIENES PRODUCIDOS.** Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta” (...) (Subrayado fuera de texto)

**“1580 – DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.** Representa la pérdida que resulta de disminuir el costo del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición según corresponda”. (...) (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y la información aportada para efectos de la consulta, este Despacho se permite concluir que la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín – Tele Medellín, debe dar cumplimiento a lo establecido en el Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, en cuanto a la generación de información financiera observando las características cualitativas de la información financiera; esto es, que la información financiera debe ser útil y debe representar fielmente los hechos que pretende representar.

Así mismo, se encuentra que es viable tratar la videoteca del canal en la subcuenta contable 150590 – OTROS BIENES PRODUCIDOS de la cuenta 1505–BIENES PRODUCIDOS, bajo el entendido que a la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín le asiste la intención de comercializarla en el curso normal de sus operaciones, de transformarla o consumirla en actividades de producción, realización, programación de televisión, y todo lo relacionado con televisión. Además, cumple con los criterios de la definición de activo, consagrado en el marco conceptual de la Resolución 414 de 2014 que hacen alusión al control, la obtención de beneficios económicos futuros, la posibilidad de decidir el propósito y destino del activo, la prohibición del acceso al activo a terceras personas y la medición fiable siguiendo los lineamientos establecidos en la Resolución 0022 de la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín.

De otro lado, se hace necesario, mencionar que una vez se realice el reconocimiento de la videoteca en la cuenta contable de inventarios, se deberá proceder a la medición del deterioro cuando el valor recuperable de la videoteca sea inferior a su valor en libros,

afectando un débito a la cuenta contable 5350 – DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito a la cuenta 1580 – DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000036041 DEL 10-09-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuentas por cobrar y Préstamos por Cobrar.</li> <li>• Inventarios</li> <li>• Propiedades Planta y Equipo</li> <li>• Deterioro del Valor de los Activos.</li> <li>• Beneficios a empleados</li> </ul>
	<b>SUBTEMA</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Reconocimiento de las diferencias en el otorgamiento de tasas de interés por debajo de las del mercado o tasa cero en las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar.</li> <li>2. Viabilidad del reconocimiento de los cargos diferidos como inventarios en la aplicación del instructivo 002 con miras a la elaboración del estado de Situación Financiera de Apertura.</li> <li>3. Opciones de Medición de las Propiedades, Planta y Equipo de acuerdo con lo establecido en el instructivo 002 con miras a la elaboración del estado de Situación Financiera de Apertura.</li> <li>4. Reconocimiento y determinación del deterioro de los activos en las unidades generadoras de efectivo.</li> <li>5. Reconocimiento y medición de los beneficios a los empleados al largo plazo y reconocimiento de los beneficios otorgados por préstamos a los empleados en condiciones favorables de tasas de interés</li> </ol>

Doctora  
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO  
Contadora General de Bogotá D.C.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su oficio del 16 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003557-2 mediante el cual manifiesta:

*“Asunto: Inquietudes sobre el Instructivo 002 de 2014 y el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público expedido mediante la Resolución 414 de 2014*

*Respetado Doctor Bohórquez Ramírez:*

*Teniendo en cuenta que con ocasión de la aplicación del Instructivo 002 y del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público expedido mediante la Resolución 414 de 2014, se han presentado inquietudes por parte de las entidades distritales sujetas al ámbito de aplicación de estas normas, me permito relacionarlas a continuación con el fin de poder obtener orientación de la entidad a su cargo en estos temas.”*

*(a) ACTIVOS*

*(b) CUENTAS POR COBRAR Y PRÉSTAMOS POR COBRAR*

*1.1.1. Cuentas por cobrar*

*1.1.1.1. Resolución 414 de 2014 - Numeral 3.3. Préstamos por cobrar*

*Teniendo en cuenta que para el caso de los préstamos por cobrar, cuando la tasa de mercado es diferente a la tasa pactada, estos se deben reconocer por el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de mercado, lo cual implica que el saldo de la contabilidad difiera del saldo del área de cartera.*

*Consulta:*

- a. ¿Se debe realizar un control extracontable para justificar estas diferencias?*
- b. ¿Así las cosas, al área de cartera le tocaría llevar un control por cada préstamo del saldo contable y del saldo de acuerdo con la tabla de amortización del crédito calculada con la tasa pactada con el deudor?*
- c. ¿Cuándo un deudor solicite la certificación del saldo de su préstamo, este valor corresponde al definido en la tabla de amortización calculada con la tasa pactada, es decir no se podría certificar con base en la información contable?*

*1.1.1.2. Resolución 414 de 2014-Numeral 2.4. Medición Posterior-Cuentas por cobrar*

*Respecto a la tasa de descuento que se debe utilizar para efectos de establecer si existe deterioro de la cartera, el citado numeral, señala: “(...) se utilizará, como factor de descuento, (...) b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo”.*

*Consulta:*

- a) Cuando la norma hace referencia a utilizar “la tasa de interés aplicada a instrumentos similares”, ¿se refiere a una tasa de oportunidad, o se trata de la tasa a la cual las entidades deben conseguir en el mercado financiero los flujos de efectivo que dejan de percibir por efecto del deterioro?
- b) Para el caso de los Hospitales, ¿qué tasa podría ser un ejemplo de “tasa de interés aplicada a instrumentos similares”?

### 1.1.2. Préstamos a empleados-Beneficio total otorgado

#### 1.1.2.1. Instructivo 002 de 2014 - Numeral 1.2.4.1. Beneficios a los empleados

Respecto a los préstamos otorgados a los empleados, el párrafo segundo del literal f del citado numeral establece: “(...) El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor presente de los flujos contractuales a la fecha de concesión del préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio (...)”.

#### Consulta

¿En este cálculo hay que tener en cuenta como un menor valor, aquel que ha sido reconocido como activo diferido de acuerdo con lo señalado en el mismo párrafo y que se amortizará gradualmente hasta el pago total del préstamo?

### 1.2. INVENTARIOS

#### 1.2.1. Instructivo 002-14 numeral 1.1.8 Inventarios

El literal a) del citado numeral señala: “Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”. (Subrayado fuera de texto)

#### Consulta:

Teniendo en cuenta que en el numeral 9.5 de la Resolución 414 de 2014, se establece que la baja en cuenta de inventarios corresponde a las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios.

- r) ¿A qué hace referencia el citado literal del instructivo cuando establece que se clasifiquen como inventarios, bienes dados de baja y sobre los cuales se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo?

- s) *¿Para el caso de los Hospitales se puede interpretar que corresponde a bienes dados de baja como los medicamentos vencidos, que no son objeto de restitución por parte del proveedor?*

### 1.3. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 1.3.1 Instructivo 002-14 numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo-Opción 1 y Opción 3 de Medición

*Las opciones de medición 1 y 3, contemplan que una vez medidos los activos de acuerdo con los criterios establecidos en dichas opciones, se debe revisar si existen indicios de deterioro de los activos y en caso afirmativo realizar la comprobación del deterioro de los mismos, para lo cual de acuerdo con lo señalado en el numeral 1.1.1.5 del instructivo, es necesario determinar el valor recuperable (mayor valor entre valor razonable menos costos de disposición y su valor en uso) para el activo o para la unidad generadora de efectivo-UGE.*

*Consulta:*

- a. *Para el caso de los activos que se deben considerar como parte de una unidad generadora de efectivo, por no generar flujos de efectivo por separado como lo indica la norma. ¿Cómo se debe determinar el tiempo por el cual se deben estimar los flujos futuros de efectivo para la UGE, dado que al interior de la misma existen activos con vidas útiles diferentes?*
- b. *¿Qué ocurre con la parte del deterioro de una UGE que fue distribuido a un equipo que forma parte de la misma, cuando el equipo se da de baja por no generar beneficios económicos futuros para la entidad y se reemplaza por uno nuevo?*
- c. *Teniendo en cuenta que las entidades distritales sujetas al ámbito de aplicación de este nuevo marco normativo son en gran mayoría Hospitales, ¿cuál podría ser el ejemplo de una UGE al interior de estos?*

Resolución 414 de 2014-Numeral 16.5.2.2. Unidades generadoras de efectivo con activos comunes

*El citado numeral establece: “Los activos comunes de la empresa son aquellos que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos. (...) si existe algún indicio de deterioro para el activo común, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras, a las que se haya distribuido dicho activo común. El valor en libros de los activos comunes de la empresa se distribuirá de manera proporcional al valor en libros de las unidades generadoras de efectivo con las que se relacione”. (Subrayado fuera de texto)*

*Consulta:*

- a. *Para el caso de los Hospitales, ¿es viable considerar como activo común el edificio en el cual ópera la parte administrativa del mismo? En caso afirmativo, ¿esto implica que dicho activo se debe distribuir entre las UGE que se definan para el Hospital?*
- b. *¿Qué ocurre cuando se presente indicio deterioro para este activo?, ¿se debe calcular el valor recuperable para cada una de las UGE a las que este activo es común?*
- c. *En caso afirmativo y dado que lo anterior sería un proceso complejo al interior de las entidades, por cuanto un solo activo generaría calcular el valor recuperable y establecer si existe deterioro por cada UGE a la que pertenece el activo, ¿la Contaduría General de la Nación ha considerado expedir alguna instrucción que facilite este proceso?*

### 1.3.3. Instructivo 002-14 numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo-Opción 2 y 3 de Medición

#### Consulta

Con relación a la opción 2 de medición:

- a. *¿Se debe entender que costo depreciado es igual a costo de reposición depreciado? En caso de no ser lo mismo, ¿a qué hace referencia el costo de reposición depreciado?*
- b. *¿Para efectos de determinar el valor de mercado o el costo de reposición, se puede emplear precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados, como el precio del metro cuadrado del sector, el valor comercial expedido por organismos catastrales, el precio de los vehículos publicado en la revista Motor, o necesariamente se debe realizar avalúo técnico de todos los bienes?*
- c. *¿Con el fin de evitar erogaciones significativas, es viable para las entidades realizar el avalúo técnico con personal de la entidad que cuente con la idoneidad y capacidad para su realización? Lo anterior por cuanto el nuevo marco normativo no contempla este aspecto, el cual si se establece en el Manual de Procedimientos del actual RCP adoptado mediante Resolución 354 de 2007.*

### 1.3.4. Otros temas de propiedades, planta y equipo

- a. *Algunos Hospitales reciben por parte de un proveedor un equipo médico en comodato, y se acuerda como condición que el Hospital le compre los insumos únicamente a dicho proveedor para operar el equipo. Así mismo, queda establecido que el Hospital debe asegurarlos y responder; por ellos en caso de daño causado por*



*una descarga eléctrica, robo, entre otros; no obstante, las reparaciones por el uso normal y el mantenimiento se encuentran a cargo del proveedor.*

*¿En este caso, puede entenderse que el riesgo es compartido? ¿En los casos en que los riesgos de un bien se comparten entre quién recibe el bien en comodato y quién lo entrega, qué se debe tener en cuenta para poder definir quién lo debe incorporar como activo?*

- b. Existen bienes inmuebles que han sido entregados por particulares a los Hospitales con el fin de que se pueda instalar una sede de las Unidades Primarias de Atención-UPA en sus barrios, de los cuales el particular sigue siendo el dueño y no recibe contraprestación alguna por parte del Hospital. Al revisar las características de activo y de propiedades, planta y equipo se ha considerado que cumplen con las mismas, y que por tanto deben ser objeto de incorporación en la contabilidad de los Hospitales.*

*No obstante, la duda radica en establecer si es viable incorporar en la contabilidad bienes cuyo dueño son personas naturales y que cumplen con las condiciones de activo enunciadas en el nuevo marco normativo.*

- c. Teniendo en cuenta que se eliminó la cuenta para el registro de los bienes recibidos en dación de pago, ¿en qué cuenta del nuevo catálogo se deben reconocer los bienes muebles e inmuebles que una empresa puede recibir en dación de pago mientras decide si los va a usar para el desarrollo de su cometido estatal o si los va a vender? ¿Si la decisión es venderlos en qué cuenta se deben registrar tanto los bienes muebles como los inmuebles?*

#### 1.4. BIENES DE USO PÚBLICO

*Gran parte de las edificaciones de los Hospitales se encuentran construidas en terrenos de uso público, que dadas las características especiales de los mismos “inalienables, imprescriptibles e inembargables”, su administración y registro contable como activo se encuentra actualmente a cargo del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP.*

*Consulta:*

*Con ocasión de la expedición del Nuevo Marco Normativo mediante la Resolución 414 de 2014, se tiene la inquietud de si estos bienes cumplen con las características de activo, en especial con la referente a “Recurso controlado”, en el sentido de que se pueda decidir el propósito para el cual se destina el activo (terreno)?*

#### 1.5. CARGOS DIFERIDOS

### 1.5.1. Instructivo 002-14, numeral 1.4.3.

En el citado numeral se establece como actividades que se deben realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, entre otras las siguientes: “c) Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- i) El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

- e) Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios: propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera de texto)

Consulta:

- a. Teniendo en cuenta que los Hospitales y otras entidades, aprovechando las economías de escala adquieren papelería al inicio del período contable para el resto del año y dado que ya no existe la cuenta de cargos diferidos, ¿es viable reconocer en una subcuenta del activo esta compra y amortizarla en la medida en que se emplee? ¿Cuál sería esta subcuenta? Lo anterior, por cuanto en el caso de los Hospitales deben presentar indicadores trimestrales a los organismos de control y vigilancia, y al reconocer directamente en el gasto en un solo trimestre esta adquisición les afecta dichos indicadores.
- b. En caso de no ser posible, ¿se debe establecer qué porcentaje de a papelería está relacionada con la prestación del servicio para reconocerla como inventario y el otro porcentaje reconocerlo directamente al gasto? ¿Cómo se debe realizar esta separación, cuando no es viable realizarla desde que se reciben los bienes?

## 2. PASIVO

### 2.1. Beneficios a los Empleados

#### 2.1.1. Instructivo 002-14, numeral 1.2.4.2.

*Respecto a los beneficios a los empleados de largo plazo, la norma establece que para efectos del Estado de Situación Financiera de Apertura las obligaciones por prestaciones de tipo legal y extralegal reconocidas a 31 de diciembre de 2014 se deben medir por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.*

#### *Consulta*

*Para el caso de los quinquenios, que a 31 de diciembre de 2014 se encuentran causados por cuanto las entidades han venido provisionando año tras año, ¿es válido tomar este valor para efectos del estado de situación financiera de apertura, o se requiere hacer otro tipo de medición? Si este es el caso, ¿Cómo se debe realizar esta medición?*

#### *2.1.2. Numeral 5.2.1.de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación-Resolución 414*

*Respecto a los beneficios a los empleados a largo plazo, establece: “(...) se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados”.*

#### *Consulta*

*Algunas entidades se encuentran obligadas a reconocer a sus empleados quinquenios y bonificaciones por permanencia, a la cual tienen derecho una vez completen los 4 años y medio de labor. Por tanto, ¿es viable realizar año tras año el reconocimiento de la provisión en el pasivo en la cuenta de beneficios a los empleados, o el reconocimiento se debe realizar hasta los 4 años y medio?*

#### *2.1.3. Resolución 139 de 2015-Catálogo General de Cuentas*

- a. En lo relacionado con los Beneficios a los empleados a Largo Plazo, dado que la dinámica de esta cuenta no contempla que se deba efectuar la reclasificación a corto plazo del valor que se va a pagar al empleado en el periodo corriente, es viable efectuar esta reclasificación o se debe mantener como una obligación de largo plazo?*
- b. ¿Si no es procedente la anterior reclasificación, la obligación de largo plazo se debe clasificar en porción corriente y no corriente, para efectos de presentación de estados y reportes contables?”*

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

## CONSIDERACIONES

El marco conceptual para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de septiembre de 2014 establece los principios de contabilidad pública y la definición de activo como:

### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

*Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.*

[...]

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

[...]

## **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

### **6.1.1 Activos**

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

*Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.”\_(Subrayado fuera del texto)*

Las Normas del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución 414 de septiembre de 2014, establecen lo siguiente:

## **“2. CUENTAS POR COBRAR**

### **2.4 Medición posterior**

[...]

*Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.*

[...]

## **3. PRÉSTAMOS POR COBRAR**

### **3.3 Medición inicial**

*Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se*

reconocerá como gasto, excepto cuando se hayan pactado condiciones para para acceder a la tasa por debajo del mercado, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido.

Los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar; incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera concedido el préstamo.

### **3.4 Medición posterior**

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

[...]

### **16.5 Medición del deterioro del valor de los activos**

#### **16.4 Medición del Valor Recuperable**

En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

#### **16.5.2 Unidades generadoras de efectivo**

El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible estimar el valor recuperable de un activo individualmente considerado, la empresa evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

[...]

#### **16.5.2.2 Unidades generadoras de efectivo con activos comunes de la empresa**

Los activos comunes de la empresa son aquellos que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos. Entre los activos

comunes, se encuentran los bienes utilizados en actividades administrativas y otros bienes de uso común dependiendo de la estructura de la empresa.

[...]

Si una parte del valor en libros de un activo común de la empresa puede distribuirse de manera razonable y uniforme a esa unidad, la empresa comparará el valor en libros de la unidad, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes de la empresa, con su valor recuperable.

Si una parte del valor en libros de un activo común de la empresa no puede distribuirse de manera razonable y uniforme a la unidad, la empresa a) determinará el valor del deterioro de la unidad excluyendo los activos comunes; b) identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo (que incluya la unidad generadora considerada) al cual puede distribuirse el valor en libros de los activos comunes de la empresa sobre una base razonable y uniforme; y c) comparará el valor en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes de la empresa atribuido a ese grupo de unidades, con el valor recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con lo descrito a continuación.

## **5.2 Beneficios a los empleados a largo plazo**

### **5.2.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de pos empleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

### **5.2.2 Medición**

*Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.*

*Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales.*

[...]

## **CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES**

### **1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

*Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados, separados o individuales, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma.*

[...]

#### **1.3.2 Estado de situación financiera**

[...]

*La empresa podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:*

- a) la naturaleza y la liquidez de los activos;*
- b) la función de los activos dentro de la empresa; y*
- c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.*

##### **1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes**

*La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.*

##### **1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes**



La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.”(Subrayado fuera del texto)

A su vez, el Catalogo General de cuentas para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de marzo de 2015 establece:

### **“2511 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- 1- El pago parcial o total de los salarios, prestaciones sociales y demás beneficios de corto plazo.

##### **SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de las liquidaciones de los beneficios por cada uno de los conceptos.

### **2512 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las obligaciones por concepto de beneficios a los empleados diferentes de los de corto plazo, de los de pos empleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.
- 2- 2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.”(Subrayado fuera del Texto)

Por su parte, el Instructivo 002 para la transición al nuevo marco normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece lo siguiente:

[...]

“sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

[...]

### 1.1.3 Préstamos por cobrar

De acuerdo al nuevo marco normativo, los préstamos por cobrar son los recursos financieros que la empresa destina para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero. Estos préstamos se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

[...]

### Inventarios

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- (d) Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riegos y ventajas inherentes a

la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo, y se dará de baja la cuenta por cobrar relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya fue pagado.

### **Propiedades, planta y equipo**

[...]

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

[...]

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

[...]

- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
  - t) Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- u) *Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*
  - v) *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - w) *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- ii. *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - iii. *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014,*

*incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.*

[...]

#### *1.2.4.2. Beneficios a los empleados a largo plazo*

*De acuerdo al nuevo marco normativo, los beneficios a los empleados a largo plazo, son beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, otorgados a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

- a. Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones de tipo legal, extralegal, por convención colectiva o por obligaciones implícitas, otorgadas a los empleados con vínculo laboral vigente, cuyo pago no venza dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición.*
- b. Medir las obligaciones identificadas en el literal a) que hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. La diferencia entre el valor reconocido anteriormente y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios a los empleados a largo*

plazo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.

- c. Reconocer, como un pasivo, las obligaciones identificadas en el literal a) que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de este tipo de beneficios, por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. El reconocimiento de estas obligaciones afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar los pasivos identificados en el literal a) que, a 31 de diciembre de 2014, la empresa haya reconocido a favor de sus empleados, pero que no puedan clasificarse como beneficios a los empleados a largo plazo conforme a lo dispuesto en el presente Instructivo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Medir los activos con destinación específica que posea la empresa para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, encargos fiduciarios, entre otros por su valor razonable. Estos activos se clasificarán como Reserva Financiera actuarial relacionada con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias (pérdidas) por Planes de Beneficios Definidos.
- f. Determinar si la empresa ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos superiores a un año.
- g. Medir los préstamos identificados en el literal f) por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la empresa no logre identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos, el valor de éstos corresponderá a su valor en libros a 31 de diciembre de 2014. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Sin perjuicio de lo anterior, si la tasa de interés cero o inferior a la de mercado está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los ha cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por beneficios pagados por anticipado por un valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado al empleado. El beneficio total otorgado al empleado corresponderá a la diferencia entre el valor del préstamo y el valor

*presente de los flujos contractuales a la fecha en que fue otorgado el préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*h. Presentar, en el estado de situación financiera de apertura, el valor total neto resultante de deducir al valor presente de la obligación por beneficios definidos, el valor razonable de los activos destinados a cubrir directamente el pago de estas obligaciones.”*

(Subrayado fuera del Texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

### CUENTAS POR COBRAR Y PRÉSTAMOS POR COBRAR

#### PRÉSTAMOS POR COBRAR

- a. Todos los préstamos que realice una empresa, en su medición inicial se medirán por el valor desembolsado; en el caso de otorgar una tasa inferior a la del mercado o tasa cero, se reconocerán por el valor presente de los flujos futuros que espera recibir la empresa descontándolos a una tasa de referencia del mercado para transacciones similares, la diferencia surgida se registrará como un gasto por parte de la empresa a menos que se otorguen condiciones al deudor para acceder al beneficio de la tasa; en este caso la diferencia se llevará como un activo diferido y se amortizará en la medida que se vayan cumpliendo las condiciones pactadas.

Por lo anterior, las diferencias que surgen por otorgar tasas por debajo a las del mercado para transacciones similares, basta con la supervisión del cumplimiento de las condiciones pactadas con el deudor para realizar en la proporción correspondiente los registros de amortización del activo diferido reconocido. La empresa podrá implementar los controles administrativos que considere pertinentes, según las necesidades propias de información.

- b. Según lo establecido por la Norma de Préstamos por Cobrar, la medición posterior de un Préstamo por cobrar se hará por el costo amortizado usando el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de interés y capital.

En este sentido, la empresa que otorgue un préstamo con tasa cero o inferior a la del mercado, realizará su tabla de amortización tomando como valor inicial, aquel

que surge de calcular el valor presente de los flujos de efectivo que espera recibir por parte del deudor, descontados a la tasa de mercado para transacciones similares, por lo tanto para efectos contables, la empresa realizará los correspondientes registros a lo largo de todo el periodo otorgado para el pago con base en esta tabla.

Ahora bien, si la empresa decide realizar un control adicional sobre el préstamo, ésta tiene la potestad de realizarlo con base en las especificidades y circunstancias que considere necesarias, siempre y cuando no vayan en contravía con lo estipulado en el Marco Conceptual y las Normas anexas a la Resolución 414 de 2014, y podrá definir a través de su política contable relacionada con los préstamos por cobrar, entre otras cosas, si entrega al deudor de manera informativa una tabla de amortización con las condiciones registradas según la contabilidad o según las condiciones pactadas en caso de haber realizado el préstamo en condiciones diferentes a la del mercado.

#### MEDICION POSTERIOR CUENTAS POR COBRAR

Para la definición de tasas de interés por parte de una empresa, esta lo hará con base en las especificidades y circunstancias en la cual opere, por lo tanto cada Hospital deberá establecer de acuerdo a la situación específica de sus cuentas por cobrar medidas al costo, el mercado del cual tomarán la tasa de interés para medir el deterioro; los criterios tomados para optar por un mercado y las tasas de interés empleadas, quedarán plasmados a través de sus políticas contables, siempre que estos criterios estén en coherencia con el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

#### PRÉSTAMOS A EMPLEADOS-BENEFICIO TOTAL OTORGADO

Para efectos de la aplicación del instructivo 002, el cual es el contexto en el cual realiza su pregunta que está relacionada con los cálculos de los préstamos a los empleados con miras a establecer el beneficio otorgado por tasa de interés cero o por debajo a la del mercado, el numeral 1.2.4.2. Beneficios a empleados a largo plazo, establece que en caso de que una empresa identifique que tiene préstamos a empleados con las características mencionadas anteriormente en la fecha del 31 de diciembre de 2014, la empresa deberá establecer la tasa de mercado en la fecha que se otorgó el préstamo y adicionarle los costos de transacción en que se haya incurrido para otorgar el préstamo.

Posteriormente, al comparar el valor reconocido en libros y el nuevo valor calculado, la diferencia se reconocerá como un gasto por beneficio a los empleados, y en caso de estar condicionado el beneficio, se reconocerá como un activo diferido de forma proporcional a las condiciones no cumplidas todavía a la fecha del 31 de diciembre de 2014. Por todo lo dicho anteriormente, en los cálculos para determinar el beneficio otorgado a los empleados



a través de tasas de interés cero o por debajo del mercado, no hay lugar a descontar ningún valor por efecto de registro de un activo diferido con anterioridad.

## INVENTARIOS

- a. La inquietud referida a este numeral, fue resuelta mediante el concepto 20152000030781 emitido por la Contaduría General de la Nación en el presente año, dirigido a la E.S.E. Hospital de Usaqué, específicamente en la respuesta dada a la consulta número 1 hecha por el Hospital.
- b. Los medicamentos vencidos en un Hospital son un claro ejemplo de las condiciones que se cumplen para efectuar la baja de los inventarios de dichos medicamentos de acuerdo con la Norma de Inventarios que se contempla para efectos de retiro del estado de la situación financiera de un Hospital, y no para efectos de transición al nuevo marco según lo estipulado en el instructivo 002.

## PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### INSTRUCTIVO 002 SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS COMUNES

- a. El tiempo de estimación de los flujos de efectivo de acuerdo con lo establecido por la Norma de Deterioro del Valor de los Activos para el cálculo del valor en uso, se realizará por el estimado de los flujos de efectivo que espera obtener una entidad por la “utilización continuada” de una Unidad Generadora de Efectivo como una sola unidad, esto quiere decir que independientemente de la vida útil de los diferentes activos que hacen parte de la unidad generadora de efectivo, un empresa fijará un estimado de tiempo por el cual piensa obtener beneficios económicos provenientes de la utilización de ésta.
- b. La norma sobre el Deterioro del Valor de los Activos, establece que para realizar una reversión del deterioro sobre un activo o unidad generadora de efectivo, debe existir un cambio en las circunstancias que dieron origen al mismo. Por lo tanto una empresa que presente deterioro sobre su unidad generadora de efectivo, de antemano debió distribuirlo de manera proporcional a cada uno de los activos que forman parte de ella con base en sus valores en libros.

En consecuencia, el retiro de un activo que forma parte de una unidad generadora de efectivo que presenta deterioro y se reemplaza por uno nuevo, no causará una reversión del deterioro, a menos que dicho activo cambie una parte o la totalidad de las circunstancias originaron dicho deterioro.

Por lo tanto, si el reemplazo del activo no cambia las circunstancias, éste se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y se le asignará el deterioro que poseía el activo reemplazado.

Ahora, si el cambio sobre las circunstancias es parcial, el activo se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y la empresa realizará la reversión del deterioro con base en la proporción inicialmente reconocida para todos los activos que forman parte de la unidad generadora de efectivo, incluyendo el nuevo activo.

En cambio, si el activo reemplazado cambia el total de las circunstancias, éste se reconocerá de acuerdo con la norma correspondiente y la empresa realizará la reversión del deterioro de forma total sobre todos los activos que forman parte de la unidad generadora de efectivo sin sobrepasar el valor previamente reconocido.

- c. Con relación a su solicitud, este Despacho se abstiene de proporcionar un ejemplo de manera concreta sobre una unidad generadora de efectivo al interior de los Hospitales del Distrito Capital, toda vez que la Doctrina Contable emitida por la Contaduría General de la Nación tiene el propósito de interpretación de las normas de Contabilidad Pública que rigen en el país; la cual a su vez tienen un carácter genérico.

Por lo tanto, al interior de cada uno de los Hospitales del Distrito Capital, tendrán que evaluarse que grupos de activos cumplen las características para que al ser considerados como parte integral de una unidad generadora de efectivo y con ello lograr identificar los ejemplos al interior de cada una de sus estructuras, analizando entre otras cosas, si existe un mercado activo para los bienes o servicios que produce el grupo de activos que se consideran como parte de una Unidad Generadora de Efectivo con independencia que dichos productos o servicios sean consumidos en otros procesos internos de los Hospitales, si el grupo de activos produce flujos de efectivo significativos, distintos a los producidos por un activo o grupo de activos.

#### NORMA SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS COMUNES

- a. Determinar si un activo puede ser considerado como un activo común es potestad de cada una de las empresas sujetas a la Resolución 414 de 2014, por lo tanto en el caso de un Hospital, ellos deberán evaluar con base en las normas establecidas en el Marco Normativo y en las especificidades propias del edificio en el cual opera su parte administrativa, si cumple o no los criterios para ser reconocido como un activo común por parte del Hospital.

Si el Hospital determina con base en lo anterior, que el edificio en el cual opera su parte administrativa es un activo común, éste procederá a distribuirlo entre las

unidades generadoras de efectivo que estén relacionadas directamente con el edificio mencionado.

- b. Tal y como lo menciona la norma del Deterioro del Valor de los Activos en el numeral 16.5.2.2, para un activo que una empresa determine que es común al interior de su estructura, éste no podrá ser objeto de cálculos para determinar su valor recuperable en el momento en que existan indicios de deterioro a menos que se vaya a disponer del activo común. En tal caso, si existen indicios de deterioro del activo común, se deberá determinar el valor recuperable sobre las unidades generadoras de efectivo en las cuales fue distribuido el valor en libros de dicho activo en común.
- c. Hasta la fecha en que se emite este concepto, la Contaduría General de la Nación no ha desarrollado ninguna guía para la aplicación sobre el Deterioro del Valor de los Activos.

Respecto a la OPCIÓN 2 DE MEDICIÓN:

- 3.6 El costo depreciado y el costo de reposición depreciado no hacen referencia a un mismo concepto, el primero de ellos se refiere al valor en libros que tendría un activo clasificado dentro del grupo de Propiedades, planta y equipo, como si siempre se hubiera aplicado todos los criterios de medición inicial y de medición posterior que aparece en la norma. El segundo se refiere a un costo actual estimado que tendría que incurrir una empresa para adquirir el activo incluyendo la depreciación del mismo.

Para establecer un valor con miras a realizar la transición al nuevo Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014, el instructivo 002 establece las actividades necesarias para hacerlo sin que ello exonere a una empresa para que realice los análisis y aplique aspectos que no sean abordados en el instructivo y que deban considerar para llevar a cabo exitosamente el proceso.

Para el caso de la consulta hecha en los literales b y c de este ítem, cada una de las empresas establecerá los criterios que tendrán en cuenta para usar un determinado valor de mercado, independientemente que dicho valor proceda de un proveedor de precios, de una entidad pública, de una entidad privada o de una persona con la idoneidad necesaria para establecer precios, sí la empresa considera que de esta forma refleja de manera adecuada el valor de cada uno de los bienes que posee con miras a realizar un proceso exitoso de transición al nuevo Marco Normativo.

OTROS TEMAS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

- a. Para decidir si un bien o recurso puede ser reconocido en los Estados Financieros de una empresa, en primera instancia dicho bien o recurso debe cumplir con la definición de activo que está expuesta en el Marco Conceptual, si cumple con la definición, la empresa deberá tener una medición monetaria fiable y debe ser probable que fluyan a la empresa beneficios económicos procedentes de dicho activo.

En ese orden de ideas, para incorporar los Equipos médicos que recibe un Hospital bajo la figura de comodato por parte de los proveedores en sus Estados Financieros, éstos deberán cumplir con la definición de activo del Marco Conceptual y el Hospital puede realizar una medición monetaria fiable y establecer la probabilidad de recibir los beneficios económicos procedentes del uso de los Equipos médicos.

Para establecer lo anterior, los Hospitales determinarán conjuntamente con sus proveedores y teniendo como base las cláusulas pactadas en los contratos firmados de comodatos, sobre quien recae el control sobre los Equipos médicos, la medición monetaria y sobre quien recibirá los beneficios económicos sobre el uso de los Equipos médicos.

Para toda empresa cobijada bajo la Resolución 414 de 2014, los criterios para incorporar en sus Estados financieros un bien o recurso como un activo, son los expuestos en el Marco Conceptual anexo a dicha Resolución.

De acuerdo a su consulta, dichos criterios fueron evaluados por los Hospitales y éstos concluyeron que los bienes inmuebles entregados para servir como sede de las Unidades Primarias de Atención-UPA, son Activos y a su vez cumplen con las características de las Propiedades, planta y Equipo, por tanto desde la perspectiva del Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se puede realizar la incorporación de estos inmuebles.

Ahora bien, si existen impedimentos legales para la incorporación en los Estados Financieros de los Hospitales dichos inmuebles, dado que la titularidad jurídica de los mismos se encuentra en cabeza de personas naturales, los Hospitales realizarán esta pregunta a las áreas jurídicas correspondientes dentro de la estructura organizacional del Distrito Capital.

Con base en la respuesta obtenida, los Hospitales adelantarán las acciones jurídicas necesarias que le permitan confirmar la incorporación de los inmuebles en sus Estados Financieros si a ello hay lugar o de lo contrario, si la respuesta obtenida evidencia circunstancias que no se tuvieron en cuenta en las evaluaciones iniciales y que hacen que no se cumplan los criterios para ser reconocidos los inmuebles

como un activos, los Hospitales podrán revelarlos en sus notas, si consideran que el conocimiento de dichas partidas son útiles para los usuarios de la información contable pública.

- b. En el momento en el cual una empresa reciba bienes en dación de pago, ésta procederá a realizar los análisis correspondientes para determinar si estos bienes cumplen los criterios para ser reconocidos en sus Estados Financieros como activos; si los cumplen, la empresa clasificará los bienes de acuerdo a sus características y a la destinación que determinen en el momento de su reconocimiento como:

Propiedades, Planta y Equipo, si los piensa usar en producción o comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para fines administrativos y en el caso de los bienes muebles si piensa generar rentas a través de su arrendamiento.

Como propiedades de inversión, si los bienes inmuebles se tienen con la intención de generar rentas, plusvalías o ambas y aquellos inmuebles que no tengan un uso futuro determinado.

Si la intención es venderlos, tanto los bienes inmuebles como los muebles se clasificarán en las cuentas correspondientes del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se mantendrán allí hasta que sean vendidos para que puedan ser dados de baja en las cuentas.

## BIENES DE USO PÚBLICO

Teniendo en cuenta el principio de Esencia sobre la forma, incluido en el Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, una empresa realizará el reconocimiento de las transacciones y hechos económicos de acuerdo con su esencia económica, independientemente de su forma legal que da origen a los mismos, dicho principio está relacionado con la definición de activo que se encuentra incluida en el Marco Conceptual, por cuanto la titularidad legal de un recurso por parte de una empresa, por sí sola no es una prueba suficiente para determinar el control sobre un recurso.

Por tanto y para el caso de su consulta, la determinación del control sobre los terrenos en los cuales están construidas las edificaciones de los Hospitales, la realizarán conjuntamente las entidades involucradas, éstas evaluarán la realidad económica sobre los terrenos, para lo cual responderán ¿cuál entidad determina el propósito de uso del activo?, ¿cuál entidad recibe sustancialmente los beneficios económicos provenientes del uso del activo en la prestación de servicios?, ¿Sobre cuál entidad recaen los riesgos asociados al uso del activo? entre otras preguntas que las dos entidades consideren necesarias para determinar el control sobre los terrenos mencionados.

Si luego de evaluar las respuestas dadas a las anteriores inquietudes, los Hospitales determinan que tiene el control sobre los terrenos, procederán a incorporarlos en el Estado de Situación Financiera de acuerdo a lo establecido con la norma de Propiedades, Planta y Equipo. En caso contrario, los Hospitales no podrán incorporar dichos terrenos como activos en el Estado de Situación Financiera.

## CARGOS DIFERIDOS

Las inquietudes referidas a este ítem, fueron resueltas mediante el concepto 20152000030781 emitido por la Contaduría General de la Nación en el presente año, dirigido a la E.S.E. Hospital de Usaquén, específicamente en la respuesta dada a la consulta número 3 hecha por el Hospital.

## 2. PASIVO

### BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

- a. Con respecto a su inquietud sobre la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, específicamente los quinquenios, las entidades en el momento de realizar el estado de situación financiera de apertura, deberán hacer las mediciones conforme a lo establecido en el instructivo 002, por lo tanto, las entidades que tienen reconocidos valores en sus pasivos a 31 de diciembre de 2014, calcularán el valor presente la obligación usando las tasas de mercado para los TES del Gobierno Nacional para plazos similares a los estimados para el pago de la obligación.

Las diferencias que surjan entre el valor reconocido al 31 de diciembre de 2014 y el nuevo valor para cubrir las obligaciones por quinquenios, serán ajustadas afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- b. La Norma de Beneficios a los Empleados en el numeral correspondiente al largo plazo, establece que el reconocimiento se debe hacer en la medida que la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio que presta un empleado, por lo tanto, el reconocimiento inicial de un pago por antigüedad (quinquenio) se deberá realizar en el momento en que una empresa le otorgue dicho beneficio a sus empleados por el valor presente de la obligación usando tasas de mercado de los TES del Gobierno Nacional para plazos similares a los estimados para el pago de la obligación.

Dichos beneficios se distribuirán entre los periodos de servicios a medida que se van consumiendo los beneficios y los ajustes que surgieran en cada periodo, se harán con base en un método actuarial que incorpore entre otras variables, los salarios,

las rotaciones de personal y los cambios en los costos de los beneficios otorgados, usando la subcuenta 328002 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS.

- c. Con respecto a lo estipulado en la Resolución 139 de 2015-Cátalogo General de cuentas, las obligaciones reconocidas en la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO se mantendrán en esta clasificación hasta que se realicen los pagos correspondientes a las obligaciones reconocidas como de largo plazo. Por tanto no se realizará ninguna reclasificación a subcuentas de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Para efectos de la preparación y presentación del Estado de Situación Financiera, una empresa clasificará las partidas reconocidas por beneficios a los empleados a largo plazo en las proporciones correspondientes como pasivos corrientes, si los espera liquidar parcial o totalmente en el ciclo normal de la operación o dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del cierre del periodo contable. En caso contrario, los clasificará en su proporción correspondiente como pasivos no corrientes en su Estado de Situación Financiera.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000040031 DEL 21-10-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Costos Inventarios Cuentas por cobrar Otros Activos Propiedades, planta y equipo Aspectos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMA</b>	Inquietudes sobre la aplicación del nuevo Marco Normativo

Señor  
JAVIER ANTONIO VILLEGAS ZAPATA  
Profesional 1 de Gestión Contable  
Metro de Medellín

**ANTECEDENTES**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

183

Me refiero a su consulta mediante correo electrónico radicada el No. 20155500044582, en la cual presenta la siguiente consulta:

*“(...) de los análisis y cambios originados con la aplicación del nuevo marco normativo necesitamos de su colaboración para que se nos aclaren las siguientes inquietudes (...)*

*“1. “En el artículo 3° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 se definió como periodo de transición el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, durante este periodo, las empresas seguirán aplicando para todos los efectos legales, el plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea se preparará la información de acuerdo con el marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que aplique por primera vez el marco referido.”*

*Presentamos las siguientes anotaciones:*

*vii. El próximo mes de noviembre saldremos en productivo con la actualización en la plataforma utilizada por la Empresa para el registro de la información contable bajo el nuevo marco normativo (SAP R/3).*

*viii. En el periodo de enero a noviembre del año 2015 el sistema se alimentará mes a mes con los saldos y los ajustes que sea necesario realizar ya que el sistema actualizado bajo el nuevo marco normativo no permite ingresar todos los movimientos durante el periodo referido.*

*Con base en lo anterior queremos conocer el concepto de la Contaduría sobre el procedimiento aplicado por el Metro de Medellín durante el periodo de transición para la actualización de la información contable.*

*2. Los movimientos de los gastos operativos por servicios de transporte a nivel de documento fuente son registrados en las cuentas de la clase 7 (costos de producción), al cierre de cada mes y de manera global se trasladan a las cuentas de la clase 6 (Costos de venta y operación). Es necesario trasladar los movimientos a la cuenta 634502-Servicios de transporte terrestre abriendo el detalle de las cuentas de igual forma que se encuentra abiertas en las cuentas 7?*

*La anterior consulta se hace toda vez que al ingresar el informe de operaciones recíprocas en el CHIP no permite hacerlo con las cuentas de la clase 7 sino con las de la clase 6.*

*3. En el catálogo general de cuentas bajo normas internacionales aparecen las subcuentas de cuentas por cobrar 131702 (servicios de transporte) y 131727 (Gestión de transporte masivo) Para el caso del Metro de Medellín que conceptos se registran en cada una de estas cuentas.*



4. Que cuenta aplica con el catálogo general de cuentas bajo normas internacionales para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial creado de acuerdo con la Resolución 633 de 2014 de la CGN y que se registra en el código 190101.

5. De acuerdo con el Catalogo General de cuentas bajo normas internacionales ¿dónde se registran los inventarios de consumo que tiene el Metro de Medellín, en la cuenta 1510- Mercancías en existencia o en la cuenta 1514 - Materiales y suministros?

6. ¿Los valores registrados actualmente como bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales en las cuentas 17, bajo la nueva normatividad en que cuenta se deben registrar?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, el orden en que fueron planteados los interrogantes.

## CONSIDERACIONES

### 1) Procedimiento aplicado por la entidad para desarrollar el proceso contable paralelo durante el periodo de transición.

El artículo 3 de la Resolución No. 414 de 2014, expresa:

**“ARTÍCULO 3º. Cronograma.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende (...).

**Período de transición:** Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

### 2. Reconocimiento de Costos de Producción y de Ventas por concepto de servicio de transporte masivo, y reporte de operaciones recíprocas

Sobre este asunto, el concepto No. CGN 20152000038541 dirigido a la doctora BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA- Jefe Gestión Contable, señaló:

*“De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe reconocer en las subcuentas respectivas de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE, las erogaciones*

*directamente relacionadas con la prestación del servicio de transporte, y el saldo acumulado en esta cuenta trasladarlo a través de la subcuenta 740295-Traslado de costos, a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6345-SERVICIO DE TRANSPORTE, el costo de los servicios vendidos.*

*En consecuencia, para el reporte de las operaciones recíprocas, la entidad deberá implementar un mecanismo de correlación de los datos almacenados en los registros de las subcuentas de la cuenta 7402, para alimentar, en cuanto sea procedente, el reporte de reciprocidades que debe efectuarse desde los saldos acumulados en las subcuentas de la cuenta 6345.”*

### **3. Utilización de las subcuentas 131702-Servicios de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo, por parte del Metro de Medellín.**

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

#### *1317- PRESTACION DE SERVICIOS*

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación de servicios, en desarrollo de sus actividades.*

#### *DINÁMICA*

#### *SE DEBITA CON:*

*1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados (...). “*

Esta cuenta contiene las subcuentas 131702-Servicio de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo.

Igualmente, la descripción de las cuentas 4330-SERVICIO DE TRANSPORTE y 4390-OTROS SERVICIOS, expresa:

#### *“4330-SERVICIO DE TRANSPORTE*

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de transporte y en la administración de terminales de transporte.*

#### *DINÁMICA*

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado en la prestación del servicio de transporte.

4390-OTROS SERVICIOS

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que provienen de servicios diferentes a los especificados anteriormente.*

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

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1. El valor causado por la prestación de los servicios.”

Esta cuenta incluye la subcuenta 439031-Gestión de transporte masivo

**4. Código contable que debe utilizar la entidad para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial, de conformidad con la Resolución 633 de 2014.**

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

*“1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO*

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El efectivo.

2- El valor de las inversiones en títulos valores.

3- El valor de los recursos entregados en administración y los encargos fiduciarios constituidos.”

## 5. Código contable para registrar los inventarios de consumo.

El catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

### **“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA**

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.”

(...)

### **1514-MATERIALES Y SUMINISTROS**

*DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El Valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.”

## **6. Reconocimiento de bienes de bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales, de conformidad con el marco normativo expedido mediante resolución 414 de 2014**

El instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

*“1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural*

*Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.*

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

*a. Identificar si la empresa posee bienes de uso público e históricos y culturales.*

*b. Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.*

*c. Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:*

- Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.*
- Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

**1) Procedimiento aplicado por la entidad para desarrollar el proceso contable paralelo durante el periodo de transición.**

De conformidad con lo expuesto, durante periodo de transición las entidades deberán adelantar el proceso contable aplicando en forma paralela el Régimen de Contabilidad Pública y el nuevo marco normativo expedido bajo la resolución 414 de 2014, para lo cual las empresas deberán implementar los mecanismos que sean necesarios para adecuar los sistemas de información que les permita de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

En consecuencia, por tratarse de un asunto de carácter administrativo, es la entidad quien debe definir si los sistemas de información utilizados y el procedimiento aplicado le permiten obtener preparar la información con los criterios de medición y demás requerimientos establecidos en el nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

## **2. Reconocimiento de Costos de Producción y de Ventas por concepto de servicio de transporte masivo, y reporte de operaciones recíprocas**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto No. CGN N° 20152000038541, del cual se anexa copia.

## **3. Utilización de las subcuentas 131702-Servicios de transporte y 131727-Gestión de transporte masivo, por parte del Metro de Medellín**

De conformidad con la descripción de las anteriores cuentas establecidas en el catálogo expedido mediante la resolución 139 de 2015, la subcuenta 131702-Servicios de transporte de la cuenta 1317-PRESTACION DE SERVICIOS, deberá ser utilizada para el reconocimiento o del derecho por parte de las empresas que se dedican directamente a la prestación de este servicio, en cuyo caso la contrapartida se registra en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4330-SERVICIO DE TRANSPORTE.

Por su parte, la subcuenta 131727 Gestión de transporte masivo, de la cuenta 1317-PRESTACION DE SERVICIOS, debe ser utilizada para el reconocimiento de las actividades de mera administración de los sistemas de transporte, y como contrapartida utilizará subcuenta 439031-Gestión de transporte masivo, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

De acuerdo con lo anterior el Metro de Medellín evaluará la pertenencia de utilizar la subcuenta que corresponda de acuerdo a la actividad que desarrolle en el cumplimiento de su cometido estatal.

## **4. Código contable que debe utilizar la entidad para registrar el valor de la Reserva Financiera Actuarial, de conformidad con la Resolución 633 de 2014.**

Los activos con destinación específica que tenga la empresa para cubrir el pago de obligaciones pensionales, es decir la reserva actuarial a que se refiere la Resolución 633 de 2014 de la CGN, en aplicación del nuevo marco Normativo expedido bajo la Resolución 414 de 2014, deberán reconocerse en las subcuentas que corresponda de la cuenta 1904-“1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

#### 4. Código contable para registrar los inventarios de consumo.

Teniendo en cuenta que la actividad que desarrolla el Metro de Medellín, deberá registrar sus inventarios que consume en la prestación de servicios en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-Materiales y suministros.

#### 6. Reconocimiento de bienes de bienes de uso y beneficio público e históricos y Culturales, de conformidad con el marco normativo expedido mediante resolución 414 de 2014

Sobre este asunto, la empresa deberá identificar si los bienes de uso público, e históricos y culturales que tiene registrados cumplen con la definición de activo para reconocerlos como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión, o de lo contrario deben proceder a eliminarlos de la contabilidad afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación, según lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000002991 del 12-02-2015

\*\*\*

### 3.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### CONCEPTO No. 20152000002371 DEL 06-02-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo. Otros Activos - Propiedades de Inversión Arrendamientos Subvenciones Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tratamiento contable de los Bienes de uso público e históricos y culturales del Régimen de contabilidad pública precedente para efectos de la transición al marco normativo de las empresas que</li> </ul>

		<p>no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinación de arrendamientos implícitos en acuerdos cuya forma legal no configura un arrendamiento.</li> <li>• Tratamiento contable del Patrimonio Público Incorporado del Régimen de Contabilidad Precedente para efectos de la transición al modelo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.</li> <li>• Reconocimiento de préstamos por pagar de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de pasivos, establecidos en Marco Conceptual de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.</li> <li>• Reconocimiento de propiedades, planta y equipo de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de activos, establecidos en Marco Conceptual de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.</li> </ul>
--	--	--

Doctora:

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Profesional Especializada

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de noviembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004035-2 mediante la cual manifiesta:

“(…)

*De acuerdo con el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 de la Contaduría General de la Nación sobre las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público [sic], consultamos:*

*1. La entidad cuenta en sus registros con un edificio y terreno de la Estación Central del Ferrocarril declarado Monumento Nacional mediante Decreto Nacional No. 0746 de abril 24 de 1996, el cual fue cedido a título gratuito en el año 2000 por el Municipio de Santiago de*



*Cali a Metro Cali S.A. por valor de \$3.323.500 y ha registrado adiciones por mejoras por \$165.745, para un total de \$3.489.245.*

*De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, prestación de servicios, para propósitos administrativos... [Sic]. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un período contable. Una parte del edificio mencionado es utilizado por la entidad para propósitos administrativos (sede de la entidad), no está disponible para la venta y se espera usar durante más de un período, por tanto se podría catalogar, de acuerdo con el nuevo marco normativo, como propiedad, planta y equipo sujeto a depreciación; sin embargo el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en respuesta al expediente No 200811-121189 [sic] del 2008 indica: ‘... los bienes de beneficio y uso público históricos y culturales no son objeto de actualización ni depreciación..., así mismo el carácter constitucional y legal atribuido al monumento nacional Edificio Estación Central del Ferrocarril, como patrimonio cultural de la nación [sic] se colige que no debe formar parte del patrimonio de la entidad para determinar el valor intrínseco de las acciones, toda vez que los bienes del patrimonio cultural de la Nación y los bienes de interés cultural son aquellos que no solo exaltan las representaciones de la cultura colombiana, sino además son inalienables, imprescriptibles e inembargables.’*

*Por lo anterior, surge la inquietud en relación a su reconocimiento como propiedad, planta y equipo, lo cual iría en contra de lo establecido en el Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación.*

*Adicionalmente, para la otra parte del Edificio se suscribió un Convenio Interadministrativo de colaboración mutua entre Metro Cali S.A. y la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle (ERT) cuyo objeto es en el suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones por parte de la ERT y por parte de Metro Cali S.A., el uso y goce de las instalaciones locativas ubicadas en el ala sur del edificio. Conforme con el nuevo marco conceptual, solicitamos nos confirmen si el manejo de la transacción se debe realizar como una permuta (capítulo IV ingresos- 1.2 medición), reconociendo el ingreso por arrendamiento para Metro Cali, al valor razonable de los bienes y servicios recibidos.*

*Así mismo, por tratarse de un bien (Estación Central del Ferrocarril) cedido a título gratuito, se le puede dar el tratamiento establecido el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 para la aplicación del nuevo marco normativo, numeral 1.3.1.3. Donaciones, que indica una reducción del patrimonio público incorporado afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación, desconociendo su manejo como propiedad, planta y equipo (utilizado por la entidad para propósitos administrativos (sede de la entidad), no disponible para la venta y su uso durante más de un período?*

2. Se identifican partidas en el balance de la Entidad, que por su monto (0,01% de los activos) se consideran no materiales; no obstante, el nuevo marco normativo no define explícitamente que se considera material y si una entidad puede dejar de aplicar una política contable si el efecto de hacerlo no es material, solicitamos claridad al respecto.

3. El crédito Mio Cable [sic] con el Banco Colpatría, transferido al encargo fiduciario denominado Préstamo Mío Cable, destinado al pago de los costos para el desarrollo del Sistema Aero suspendido Mío Cable, el cual tiene una vigencia de cinco años, es una partida reconocida en el balance de la Entidad relacionada con el SITM el cual tiene como contrapartida una cuenta por cobrar al Municipio. Considerando que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos del proyecto se mantienen en cuentas de orden. Considera la Contaduría que con el nuevo marco normativo esta partida se debe manejar en cuentas de orden y no en la estructura de balance?

4. Conforme con concepto emitido por la CGN en respuesta a la radicación 20108-146511 de 2010. Los patios y talleres con su respectivo terreno deben incorporarse al patrimonio de la entidad contable pública, considerando la cláusula de reversión del Contrato de Concesión, es decir estos bienes se incorporaron al patrimonio de la Entidad con el concepto indicado; sin embargo estos patios y talleres forman parte de la infraestructura construida para la operación del SITM, cuyo registro se realiza en cuentas de orden. Por tanto, a esta transacción se le puede dar el tratamiento establecido el instructivo No 002 [sic] del 8 de septiembre de 2014 para la aplicación del nuevo marco normativo, numeral 1.3.1.3. Donaciones, que indica una reducción del patrimonio público incorporado afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación?

(...)”

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

## CONSIDERACIONES

6. En relación con las preguntas formuladas en el primer numeral:

6.1. Para dar respuesta a su inquietud sobre la aplicabilidad del Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en respuesta al expediente No. 200811-121189 del 2008, respecto a los bienes de uso público e históricos y culturales, deberá considerarse el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, en el que se indica que la aplicación del marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se tendrá prevista en tres períodos a saber: período de preparación obligatoria, comprendido entre el 8 de septiembre y el 31 de diciembre de 2014; período de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de

diciembre de 2015; y período de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016.

Para el reconocimiento bajo el nuevo marco normativo, del edificio y terreno de la Estación Central del Ferrocarril declarado Monumento Nacional mediante Decreto Nacional No. 0746 del 24 de abril 24 de 1996, en la cuenta de Propiedades, Planta y Equipo de Metro Cali S.A., deberá considerarse inicialmente el numeral 6.1.1. Del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual establece que:

#### *“6.1.1 Activos*

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

*Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, prescriben que:

#### **“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### 10.1 Reconocimiento

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable. (...)*

(...)

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 11.1 Reconocimiento

*Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

- a. *Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre*

otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
    - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
    - Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
    - Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre

de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
  - *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera de texto)*

En relación con las Propiedades de Inversión el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

*“1.1.10 Propiedades de inversión*

*(...)*

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

*a. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.*

*b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.*

*d. Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

*i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:*

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el*

activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- ii) *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- iii) *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014*



afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los Bienes de uso público e histórico y cultural, el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 establece que:

#### “1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural

Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

a. Identificar si la empresa posee bienes de uso público e históricos y culturales.

b. Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c. Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

- e. Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.
- f. Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan

*para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.* (Subrayado fuera de texto)

6.2. Para dar respuesta a su inquietud relacionada con el convenio interadministrativo de colaboración mutua entre Metro Cali S.A. y la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT, en el que se estableció el uso y goce por parte de la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT de las instalaciones locativas del costado sur del edificio de la Estación Central del Ferrocarril a cambio del suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones a Metro Cali S.A., se deberá considerar la norma de arrendamientos del marco regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público establece que:

### **“13. ARRENDAMIENTOS**

*Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.*

#### **13.1 Clasificación**

*Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.*

(...)

#### **13.2 Arrendamientos financieros**

##### **13.2.1 Contabilización para el arrendador**

###### **13.2.1.1 Reconocimiento**

*Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros*

*del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto del periodo.*

*(...)*

### *13.2.2 Contabilización para el arrendatario*

#### *13.2.2.1 Reconocimiento*

*Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.*

*(...)*

### **13.3 Arrendamientos operativos**

#### *13.3.1 Contabilización para el arrendador*

##### *13.3.1.1 Reconocimiento y medición*

*(...)*

*El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo los pagos por seguros y mantenimiento) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.*

*(...)*

#### *13.3.2 Contabilización para el arrendatario*

##### *13.3.2.1 Reconocimiento y medición*

*(...)*

*Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos, excluyendo los seguros y mantenimientos, se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto,*

*a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el numeral 6.1.2 Pasivos del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público prescribe que:

*“(...) La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia. (...)”* (Subrayado fuera de texto)

6.3. Para dar respuesta a su inquietud respecto al tratamiento contable del saldo de la cuenta patrimonio público incorporado producto de la cesión a título gratuito del edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril; el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 prescribe que:

#### 1.3.1 Subvenciones

*De acuerdo al nuevo marco normativo, las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Estos recursos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.*

*Las subvenciones pueden originarse por distintas vías, tales como: los préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.*

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, el reconocimiento de las subvenciones pudo haber afectado a) el resultado en las cuentas de otros ingresos ordinarios (donaciones) u otras transferencias o b) el patrimonio en las siguientes cuentas: capital fiscal, superávit por donación, patrimonio institucional incorporado o patrimonio público incorporado.*

(...)

#### 1.3.1.3 Donaciones

*Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

*a) Identificar si la empresa ha recibido subvenciones en forma de donaciones y si estas están o no condicionadas.*

*b) Determinar si la empresa ha registrado las subvenciones identificadas en el literal a) en la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado. Si este es el caso, la empresa aplicará el siguiente tratamiento:*

- i. Si la subvención se encuentra condicionada y las condiciones asociadas han sido cumplidas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - ii. Si la subvención se encuentra condicionada y no han sido cumplidas todas o algunas de las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, y reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la disminución de la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado como el reconocimiento del pasivo afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - iii. Si la subvención no se encuentra condicionada, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado, según corresponda, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- Analizar si la empresa ha recibido subvenciones para cubrir gastos específicos. Si este es el caso y los gastos no han sido causados en periodos anteriores a la fecha de transición, la empresa reconocerá la subvención como un pasivo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

- *Comprobar si la empresa tiene, en la fecha de transición, la obligación presente de reembolsar subvenciones a causa del incumplimiento de las condiciones ligadas a ellas. Si este es el caso, la empresa reconocerá un pasivo por el valor a reintegrar, el cual se calculará teniendo en cuenta las condiciones contractuales de la subvención. Dicho reconocimiento afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)*
2. *Para dar respuesta a su inquietud sobre la aplicación de políticas contables a partidas en el balance de la empresa que por su monto no se consideran materiales, se deberá considerar la Relevancia como característica cualitativa de la información financiera de propósito general, la cual es definida en numeral 4.1.1 del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:*

#### “4.1.1 Relevancia

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

*La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)*”

*Por su parte, el numeral 5.1 Políticas contables del Capítulo V de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:*

#### “5.1 Políticas contables

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la*

situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.”

Por otro lado, en el proceso de generación de información se deben aplicar los principios de contabilidad a fin de que la información financiera cumpla con las características cualitativas de la información financiera útil. Uno de los principios de contabilidad establecidos en el marco conceptual es el principio de Uniformidad, el cual establece que:

“Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad revelará los impactos de dichos cambios de acuerdo con lo establecido en las respectivas normas.”

3. Para dar respuesta a su inquietud en relación con el crédito Mío Cable con el Banco Colpatría, deberá considerarse la definición de activos y pasivos establecida en el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público:

#### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

*Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.*

(...)

### 6.1.2 Pasivos

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

*A su vez, el numeral 6.2.2 del marco conceptual establece los requisitos para el reconocimiento de los pasivos:*

#### “6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el contrato de empréstito celebrado entre la sociedad Metro Cali S.A. y Banco Colpatría Multibanca Colpatría S.A. estipula que:

“(…)

## I-ANTECEDENTES DEL EMPRÉSTITO

1. Que el Municipio de Cali suscribió contrato de encargo fiduciario irrevocable el 18 de febrero de 2000 con el consorcio Fiducolombia — Fiducomercio (hoy Fidubogota) [sic].

2. Que el Municipio de Cali mediante documento de fecha 11 de junio de 2001 suscribió con las entidades financieras acreedoras del municipio, un programa de saneamiento fiscal y financiero con el objeto de establecer los términos y condiciones bajo las cuales el



Municipio acepta y se obliga a ejecutar acciones, medidas, metas y demás obligaciones necesarias para restablecer su solidez económica, recuperar la capacidad de pago y optimizar el cumplimiento de competencias

3. Que en virtud a las obligaciones adquiridas por el Municipio en el programa de saneamiento fiscal descrito en la consideración anterior, mediante contrato de fecha 13 de junio de 2001, se modificó el contrato de encargo fiduciario irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos de fecha 18 de febrero de 2000, Consorcio Fiducolombia - Fidubogota, que recauda todas las rentas del Municipio de Cali.

4. Que de conformidad con el Acuerdo No. 236 de 2008 expedido por el Concejo Municipal de Cali, modificadorio del Acuerdo Municipal No. 0192 de 2006, que a su vez, modificó el Acuerdo Municipal No. 0151 de 2005, se establecieron los valores de vigencias futuras de la renta Sobretasa a la Gasolina con el propósito de atender el cumplimiento de los convenios de cofinanciación del proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.

(...)

6. Que METRO CALI S.A. constituyó Encargo Fiduciario de Administración, Inversión y Pagos de los recursos del proyecto SITM en la Fiduciaria Bogotá S.A. mediante contrato No **MC-EF-001 -2004** de fecha 10 de agosto de 2004 cuyo objeto es 'la administración, inversión y pagos de los recursos entregados a Metro Cali S.A., como aportes de la Nación y el Municipio de Cali, de los recursos provenientes de desembolsos por operaciones de crédito garantizadas con los aportes y demás recursos, destinados para la construcción de la infraestructura, para la compra de predios, el servicio de la deuda y demás aspectos y componentes asociados al proyecto del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali. El encargo fiduciario igualmente se constituye en fuente de pago de las operaciones de crédito que realice Metro Cali SA, con el propósito de financiar algunos de los componentes de la infraestructura del Sistema MIO'.

7. Que mediante documento de fecha 13 de mayo de 2011, el Municipio de Cali emitió instrucción irrevocable al Consorcio Fiducolombia - Fidubogota, con el objeto que dicho encargo fiduciario en relación con el recaudo de la sobretasa a la gasolina liquidado sobre una tarifa del 15%, transfiera directamente a Metro Cali SA. el 70% de estos ingresos, previamente habiendo recibido el registro presupuestal (RPC) de parte del Municipio de Cali y una vez descontado el servicio de la Deuda Pública si hay lugar a ello en dicho mes.

(...)

13. El BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA SA ha requerido como garantía y fuente de pago de esta operación la pignoración proporcional de vigencias futuras

correspondientes a rentas del Municipio Santiago de Cali y que se encuentran comprometidas para la financiación del proyecto MIOCABLE, originadas en la sobretasa a la gasolina, recursos recaudados por Fiduciaria Bogotá y los cuales cuentan con la respectiva autorización para destinarse al proyecto MIOCABLE liderado por Metro Cali S.A. [sic] En caso de disminución del recaudo de sobretasa a la gasolina, se compensará con los ingresos corrientes de libre destinación conforme a los montos establecidos en el Acuerdo Municipal No. 0294 de 2010 (artículo 3), según lo establecido en los términos de aprobación de la operación de crédito

(...)

## II. CLÁUSULAS

**PRIMERA: OBJETO Y CUANTÍA: EL ACREEDOR** se obliga para con **EL DEUDOR** a otorgarle un empréstito interno por la suma de **VEINTIOCHO MIL MILLONES DE PESOS MIL (\$28.000.000.000) MONEDA LEGAL COLOMBIANA**, en la modalidad de crédito de largo plazo y pignoración de rentas.

**SEGUNDA: PLAZO Y CONDICIONES DEL EMPRÉSTITO:** Las condiciones para el empréstito son: (...) B) **Plazo Total y Amortización. EL DEUDOR** pagará el presente empréstito al **ACREEDOR** en un plazo de cinco (5) años, contados a partir de cada uno de los desembolsos, incluido un período de gracia a capital de dos (2) años a partir del primer desembolso (...). G) **Compromisos EL DEUDOR:** Además de las otras obligaciones asumidas en este contrato de empréstito, **EL DEUDOR**, adquiere los siguientes compromisos con el **ACREEDOR:** 1. Adicionar como beneficiario al Banco Colpatría Multibanca Colpatría SA en el Encargo Fiduciario de Administración, Inversión y Pagos de los recursos del proyecto SITM celebrado entre METRO CALI S.A. y Fiduciaria Bogotá SA No MC-EF-001 -2004 de fecha 10 de agosto de 2004, cuyo objeto es la administración, inversión y pagos de los recursos entregados a Metro Cali S.A, como aportes de la Nación y el Municipio de Cali y de los recursos provenientes de desembolsos para operaciones de créditos garantizada con los mencionados aportes, para la financiación de la infraestructura y compra de predios requeridos en el proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali con cargo a los recursos provenientes de las rentas transferidas por EL MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI, originadas en el Acuerdo Municipal No. 0236 de 2008, a fin de amparar el pago de la obligación que se adquiere en virtud de este contrato de empréstito, con el fin de que sea directamente el administrador fiduciario recaudador de las rentas afectas al pago del servicio quien realice los pagos del servicio de la deuda con cargo a las rentas comprometidas para tal finalidad. 2 Abstenerse de dar por terminado el Encargo Fiduciario sin que se haya cancelado el 100% de los recursos del crédito desembolsados por parte del **BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA S.A.**

(...)

**TERCERA. DESTINACIÓN: EL DEUDOR** destinará los recursos objeto del presente Contrato de Empréstito entre otras a cofinanciar el proyecto destinado a construir el Sistema Integrado de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali, referente al proyecto MIOCABLE todo lo anterior de acuerdo con certificación que se anexa y forma parte integral de este contrato.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. Para atender su inquietud respecto a la incorporación de patios y talleres con su respectivo terreno en el patrimonio de Metro Cali S.A., considerando las cláusulas de reversión y restitución en los contratos de concesión, deberá tenerse en cuenta el concepto jurídico expedido por la Subdirección jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en que se aclaró el carácter de los recursos entregados por la Nación a la financiación de los SITM, en el aparte relacionado con el contexto jurídico de los convenios de cofinanciación señaló que:

“(...) Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo se estableció como instrumento jurídico el Convenio de cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 2 de la exposición de las Conclusiones del mencionado concepto, señaló:

“(...) De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM, son las Entidades territoriales constituyéndose éstas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la constitución de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos de la Nación, sin perjuicio que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual establece que:

#### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

1. En relación con las preguntas del primer numeral:

1.1. Metro Cali S.A. aplicará para efectos legales hasta el 31 de diciembre de 2015, el Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, en respuesta al expediente No. 200811-121189 de 2008 respecto a los Bienes de uso público e históricos y culturales; fecha en la que finaliza el periodo de transición de conformidad con el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014.

Para efectos de la transición al nuevo marco normativo, Metro Cali S.A. deberá determinar si el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril registrado actualmente como un bien de uso público e histórico y cultural, cumple con la definición de activo, es decir, si es un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

En caso de cumplir con la definición de activo, Metro Cali S.A. deberá reclasificar el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión. Lo anterior, teniendo en cuenta que en Propiedades, planta y equipo se presentarán aquellos activos que son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento operativo, mientras que en Propiedades de inversión se presentarán aquellos activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado que genere beneficios económicos.

Con ocasión a que el edificio de la Estación Central del Ferrocarril se encuentra ocupado por Metro Cali S.A. y por la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT; es viable que la parte ocupada por Metro Cali S.A. para fines administrativos se contabilice como Propiedades, planta y equipo y la parte ocupada por la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT sea contabilizada como Propiedades de inversión. Lo anterior, si administrativamente se decide e implementa una segregación que permita establecer si el espacio utilizado por cada empresa, puede ser vendido separadamente o colocado por separado en régimen de arrendamiento financiero.

En términos generales, si no es posible establecerse que las partes de un inmueble puedan ser vendidas separadamente o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero, el reconocimiento contable de dicho inmueble se efectuará atendiendo a la destinación más relevante.

Para efectos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura, Metro Cali S.A., medirá el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril de conformidad con las alternativas planteadas en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo o con las Propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio a través de la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.2. Metro Cali S.A., deberá estudiar la esencia económica del convenio interadministrativo de colaboración mutua celebrado con la Empresa Regional de Telecomunicaciones del Valle – ERT, en el cual estableció el uso y goce por parte de ésta última, de las instalaciones locativas del costado sur del edificio de la Estación Central del Ferrocarril,

a cambio del suministro del servicio de tecnología de la información y las comunicaciones a Metro Cali S.A.

Si de acuerdo con la esencia económica, se concluye que el convenio implícitamente reúne las características de un arrendamiento, así su forma legal no corresponda al mismo, Metro Cali S.A. lo clasificará como arrendamiento operativo o financiero partiendo de las condiciones que se hayan pactado en el convenio, todo ello en consonancia con la norma de arrendamientos.

Teniendo en cuenta, que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, define un arrendamiento como un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos; es necesario resaltar, que el marco conceptual contempla la prestación de servicios como una forma de pago para extinguir una obligación presente, consideración que debe tenerse en cuenta, para determinar integralmente si el convenio interadministrativo se enmarca dentro del concepto de arrendamiento.

- 1.3. Con ocasión a que Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril a título gratuito, deberá determinar de acuerdo a la definición de subvenciones establecida en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, si esta transacción corresponde o no a una subvención. Si una vez realizado el respectivo análisis, la entidad concluye que la transacción corresponde a una subvención, deberá determinar si esta se encuentra o no condicionada al cumplimiento pasado o futuro de ciertos requerimientos.

Si Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril bajo ciertas condiciones y éstas ya se cumplieron, deberá reclasificar el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación y lo llevará a la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si Metro Cali S.A. recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril bajo ciertas condiciones y Metro Cali S.A. aún no las ha cumplido en su totalidad, deberá cancelar el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación, reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la cancelación de la cuenta del patrimonio, como el reconocimiento del pasivo, afectarán la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si se recibió el edificio y el terreno de la Estación Central del Ferrocarril sin condición alguna, se reclasificará el saldo de la cuenta correspondiente del patrimonio en donde haya contabilizado la donación y lo llevará a la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Cabe resaltar, que de conformidad con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, las subvenciones no condicionadas se reconocerán en el resultado del periodo, mientras que las subvenciones condicionadas como un pasivo diferido. Por lo anterior, este tipo de transacciones no se volverán a contabilizar en las cuentas Superávit por Donación, Patrimonio Institucional Incorporado o Patrimonio Público Incorporado.

2. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, define explícitamente la materialidad o la importancia relativa como un atributo de la información relevante o influyente y precisa que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios.

Adicionalmente, establece que la materialidad o importancia relativa no se fundamenta únicamente en la magnitud de las partidas sino que además debe contemplarse la naturaleza de las mismas. En consecuencia, una partida con magnitud insignificante puede ser material si su omisión o expresión inadecuada, puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

Por otro lado, es necesario comprender que las políticas contables constituyen los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros, y que Metro Cali S.A. deberá aplicar uniformemente las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación, a los hechos económicos que sean similares, en consonancia con el principio de uniformidad definido en el marco conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014.

Por consiguiente, Metro Cali S.A. deberá aplicar los mismos criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, a los elementos de los estados financieros que tienen características similares, independientemente de su magnitud, toda vez que la materialidad configura un aspecto de la información relevante o influyente más amplio, en el que debe contemplarse la naturaleza de estos elementos.

Por último, es preciso señalar, que estos criterios deben mantenerse en el tiempo, a menos que la empresa requiera cambiarlos debido a la aparición de nuevas circunstancias que motiven a hacerlo; y siempre y cuando, el cambio sea justificado para mejorar la relevancia y la representación fiel de la información financiera. Al presentarse un cambio de criterios,

la empresa aplicará la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

3. Con el propósito de atender su solicitud en relación con el reconocimiento contable del contrato de empréstito celebrado entre Metro Cali S.A. y el Banco Colpatría Multibanca Colpatría S.A., es necesario que conjuntamente con el Municipio definan si los recursos destinados a financiar el desarrollo del Sistema Integrado de Transporte Masivo-SITM, le han sido entregados al ente gestor para su mera administración, reservándose la entidad territorial el control de los recursos financieros y de las obras; o si por el contrario, se transfieren plenamente los recursos al ente gestor; entregándole de esta forma, el control de los recursos financieros y de las obras.

El control de un recurso debe entenderse conforme a lo previsto en la definición de activos contenida en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en la que resalta que la titularidad jurídica de un activo no siempre está vinculada al control del mismo, pues es necesario analizar, entre otras circunstancias, si la empresa puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Definido lo anterior, debe aplicarse el tratamiento contable de alguna de las siguientes alternativas, según corresponda:

- a) Recursos entregados en administración:

Cuando una entidad territorial determine que la operación corresponde a recursos entregados en administración, ésta los deberá seguir reconociendo en su estado de situación financiera como recursos entregados en administración. Por su parte, el ente gestor deberá registrar los hechos económicos derivados de la gestión de los recursos en cuentas de orden, de conformidad con el procedimiento señalado en el artículo 4º de la Resolución 423 de 2011.

Bajo este escenario, se entenderá que para cancelar el contrato de empréstito celebrado entre el ente gestor y la banca comercial para financiar la ejecución de un proyecto, se han comprometido recursos propios de la entidad territorial y por lo tanto el crédito no será reconocido en el estado de situación financiera del ente gestor, al no cumplir con los requisitos para el reconocimiento de pasivos consagrados en el marco normativo definido en la Resolución 414 de 2014, que establece que un pasivo será reconocido si es probable que del pago de la obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso puede medirse con fiabilidad.

- b) Transferencia plena del control de los recursos:



Cuando una entidad territorial le transfiera plenamente el control de los recursos al ente gestor; es decir, el ente gestor puede entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo; la entidad territorial reconocerá la entrega de los recursos al ente gestor, quien a su vez los incorporará en su estado de situación financiera, afectando un ingreso o un pasivo diferido, según corresponda de cara a lo establecido en la norma de subvenciones del marco regulatorio definido en la Resolución 414 de 2014.

Bajo ese contexto, los recursos transferidos por el ente territorial y administrados a través de encargos fiduciarios, según lo dispuesto en el ordenamiento jurídico superior que regula la materia; serán presentados en el estado de situación financiera del ente gestor como recursos entregados en administración.

Debido a que los recursos gestionados a través del encargo fiduciario de administración y fuente de pago pertenecen al ente gestor, se entenderá que al pagar el empréstito celebrado entre el ente gestor y la banca comercial para financiar la ejecución de un proyecto, se requiere la salida de recursos que incorporan beneficios económicos para el ente gestor; y por esta razón, el crédito deberá ser reconocido en su estado de situación financiera de conformidad con los requisitos para el reconocimiento de pasivos establecidos en el marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014.

4. Con el propósito de atender su solicitud en relación con la incorporación de patios y talleres con su respectivo terreno en el patrimonio de Metro Cali S.A., considerando las cláusulas de reversión y restitución en los contratos de concesión, al igual como se dijo en el punto anterior, es necesario que conjuntamente con la entidad territorial definan si fue cedido el control de los recursos al ente gestor, en el contexto del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 o si únicamente se le encargó la administración de los mismos.

Una vez se haya definido esta situación, deberá aplicarse el tratamiento contable que corresponda a alguna de las siguientes alternativas:

- a) Recursos entregados en administración:

Si el rol del ente gestor se limita a una función netamente administrativa y no tiene el control de los recursos, es decir entre otras circunstancias, no puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, no obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, no puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y no asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo; los hechos económicos que se deriven de la gestión de los recursos se reconocerán en cuentas de orden por parte del

ente gestor, de conformidad con el procedimiento señalado en el artículo 4º de la Resolución 423 de 2011 y será el ente territorial quien presente estos activos en su estado de situación financiera como recursos entregados en administración.

En consecuencia el ente gestor no incorporará los patios y talleres con su respectivo terreno en su estado de situación financiera al momento de la reversión y restitución por parte del concesionario, según lo establecido en los contratos de concesión, considerando que no se cumpliría con la definición de activo establecida en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, la cual establece que los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

a) Transferencia plena del control de los recursos:

Si la entidad territorial le transfirió plenamente el control de los recursos al ente gestor; es decir, el ente gestor puede entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo; se entenderá que las obras y demás bienes restituidas por parte del operador del acuerdo de concesión de servicios, constituyen activos para el ente gestor.

\*\*\*

**CONCEPTO 20152000003351 DEL 18-02-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Incorporación de bienes modulares y bienes de menor cuantía

Doctora  
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ  
Contadora  
METROCALI S. A.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación con radicado número 20155500002182 en la cual consulta el tratamiento contable a aplicar a los bienes de propiedad, planta y equipo como módulos, postes, superficies paneles, gabinetes y archivadores, a efecto de reconocerlos en el estado

de situación financiera de apertura, en el contexto del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al RCP mediante la Resolución 414 de 2014.

La entidad manifiesta que estos elementos se encuentran totalmente depreciados y es el mobiliario que estando en uso, permanentemente es reubicado y si bien fueron incorporados a la contabilidad por componentes, su control se realiza de forma global por lo que atender lo señalado en el instructivo 002 de septiembre de 2014 *“en cuanto a determinar la vida útil en forma individualizada implicaría el trabajo de identificar cada parte que se encuentra capitalizada para obtener el bien formado, lo que demandaría un costo de personal el cual podría exceder los beneficios de la información que se obtenga.”*

Específicamente la entidad consulta:

- *Dada la importancia relativa del valor de estos elementos, un 0.1% del total de los activos de la entidad, es posible no incluir los activos modulares totalmente depreciados en el balance de apertura?*
- *La CGN ha considerado conservar el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes adquiridos por valor igual o inferior a 0.5 SMMLV?*

## CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos permitimos señalar,

El punto 6.2.1. Del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala, **Reconocimiento de activos**, *“Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse en forma fiable.”*

Por su parte, el instructivo No. 2 de 2014, que tendrá aplicación por una sola vez, para el período de transición y el primer período de aplicación en la medida que las orientaciones allí suscritas se utilizarán para 1) la elaboración del estado de situación financiera de apertura, 2) la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y 3) la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo, señala respecto del Estado de situación financiera de apertura:

***“2.1 Estado de situación financiera de apertura. Como punto de partida hacia el nuevo Marco Normativo, las empresas elaborarán un estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015. En el estado de situación financiera de apertura, se aplicarán por primera vez los criterios de medición de los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios***

del nuevo Marco Normativo expedido mediante la Resolución No. 414 de 2014 y se considerarán los lineamientos del presente Instructivo.” (Subrayado fuera de texto)

Particularmente, para las propiedades, planta y equipo, en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2014 se afirma:

(...)

*“Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

(...)

*d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

*i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor;*

(...)

*ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)*

*iii) Al valor actualizado en un período anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

Además, el numeral 4.1.1 del marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se refiere a la **Relevancia** como, *“La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.*

*La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones al referirse en el punto 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y

corrección de errores, señala: **Políticas contables.** Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera, caso en el cual, se documentará la política definida.

La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, es preciso hacer referencia al Régimen de Contabilidad pública aprobado mediante Resolución 354 de 2007, que en los numerales 18 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“18. ACTUALIZACIÓN. El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES. La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En primer término es pertinente señalar que la información contable de la entidad a 31 de diciembre de 2014, relativa a Propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo regulado por el RCP aprobado mediante Resolución 354 de 2007, debía ser objeto de revisión anual de las vidas útiles y modificadas cuando las expectativas difieren de las estimaciones previas, y por otra parte, debían ser objeto de actualización de su valor, razones por las cuales no es justificable su reconocimiento con un valor cero.

Ahora bien, a efecto de determinar el valor de los bienes, de acuerdo con el instructivo 002 de 2014, para incorporar en el estado de situación financiera de apertura el rubro de Propiedades, planta y equipo, la entidad debe realizar varias actividades, medir por alguna de las siguientes tres alternativas: Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor que tendría el activo si desde su reconocimiento se le hubiesen aplicado los criterios del nuevo marco normativo; al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.

En consecuencia, corresponde a la entidad elegir el criterio que utilizará para la medición de sus Propiedades, planta y equipo, en la elaboración del estado financiero de apertura, garantizando en todo caso el uso eficiente de los recursos y que la información contenida en el estado de situación financiera de apertura sea de calidad, en donde el concepto de materialidad o importancia relativa no se fundamenta únicamente en la magnitud de las partidas sino que además debe contemplarse la naturaleza de las mismas. En consecuencia, una partida con magnitud insignificante puede ser material si su omisión o expresión inadecuada, puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

Por lo tanto, la entidad deberá aplicar los mismos criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación a los diferentes elementos de los estados financieros, que tienen características similares, independientemente de su magnitud, toda vez que la materialidad aplica en un sentido más amplio como información relevante o influyente, en donde debe analizarse la naturaleza de estos elementos.

De otra parte, durante el 2015 la empresa preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para obtener los comparativos necesarios para la presentación de sus primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo en el 2016. Adicionalmente, de manera simultánea, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, es por esto que para el tratamiento contable de los bienes por valor de medio salario mínimo, la CGN emitió el instructivo No. 1 de 2015. Una vez se inicie la aplicación

plena del nuevo marco normativo, a partir del 1º de enero de 2016, la CGN no va a expedir regulación especial sobre el particular y corresponderá a la entidad, señalar la política contable asumida en la preparación de su información financiera.

\*\*\*

**CONCEPTO 20152000004241 DEL 23-02-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Propiedad, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de activos en comodatos y servidumbres

Doctora  
SANDRA MILENA MONRROY  
Directora Financiera  
Gestión energética S.A ESP - GENSA S.A ESP  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación del 30 de enero de 2015, distinguida mediante el radicado Nro. 20155500002712, en la cual manifiesta:  
“(…)

*En diciembre del año 2013 el Ministerio de Minas y Energía celebró el Contrato Especial GGC 209 de 2013 con las siguientes características:*

**PARTES:** NACION-MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA  
GESTION ENERGETICASA ESP – GENSA SA ESP.

**PLAZO:** DIEZ AÑOS (10).

**VALOR:** GRATUITO

**OBJETO:** *Transferir por parte de la Nación-Ministerio de Minas y Energía a Gestión Energética SA ESP, el uso y el goce de los bienes constitutivos del Sistema de Generación Eléctrica de Mitú (Vaupés), para la prestación del servicio público de energía eléctrica en dicha zona del país.*

**CONTABILIZACION SEGÚN NORMA ACTUAL**

*En la actualidad se encuentran registrados de acuerdo al instructivo 020 del 23 de febrero de 2006, emitido por la Contaduría General de la Nación, de conformidad con el numeral 3.2*

*Registros Contables para la Entidad Pública que recibe los bienes. Cuenta de Orden 9346 Bienes recibidos de Terceros.*

## **CONCEPTOS FACTURADOS**

*GENSA SA ESP, factura mensualmente la energía generada a costos reales incurridos al distribuidor fijado previamente por el Ministerio de Minas y Energía, bajo los conceptos de Administración, Operación y Mantenimiento; más un valor de funcionamiento que comprende los costos en los que se incurre para dar cumplimiento al objeto del contrato, valor conformado por los ítems de honorarios y costos financieros.*

## **CONSULTA**

*1.) ¿GENSA S.A ESP aplicando el Nuevo Marco Normativo debe reconocer en sus Estados Financieros bajo NIIF, los activos entregados en el presente contrato de comodato?*

*2.) ¿ Que tratamiento contable se debe dar al terreno donde está construida la central, el contrato hace claridad en la consideración No. 11 donde aclara que pertenece a la Gran Reserva Indígena del Vaupés ?*

*(...)”*

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

## **CONSIDERACIONES**

Con relación a su pregunta, el Marco Conceptual del Nuevo Marco Normativo para la preparación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público contenido en la Resolución No. 414 de 2014, establece la definición y los siguientes criterios para el reconocimiento de los activos:

*“(...)”*

### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

#### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

**6.1.1 ACTIVOS**, *Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una*



*empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (Subrayado fuera de texto)*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (Subrayado fuera de texto)*

*Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. (Subrayado fuera de texto)*

*Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros. (Subrayado fuera de texto)*

*Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados. (Subrayado fuera de texto)*

## **6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

### **6.2.1 Reconocimiento de activos**

*Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable. (Subrayado fuera de texto)*

*(...)”*

De igual forma el Contrato Especial No. GGC 209 de 2013, establece lo siguiente:

“(…)

## CONSIDERACIONES

11) *Que las turbinas de generación, así como todo el equipo electrónico y de seguridad se encuentran instalados en la infraestructura (edificio) que conforman la MCH Mitú, el cual se considera por sí mismo un bien inmueble. No obstante el terreno sobre el cual se encuentra la mencionada instalación pertenece a la gran Reserva Indígena del Vaupés, territorio colectivo de 24 pueblos que goza de especial protección por parte del estado (...) (Subrayado fuera de texto)*

## CLAUSULA PRIMERA

**OBJETO:** *Transferir por parte de la Nación – Ministerio de Minas y Energía, a Gestión Energética S.A ESP, el uso y goce de los bienes constitutivos del Sistema de Generación Eléctrica del Mitú, relacionados en las Actas de Entrega que forman parte integral del presente contrato, así:*

- a) *Micro Central Hidroeléctrica de Mitú*
- b) *Línea de Transmisión de la MCH Mitú a la Subestación Eléctrica de Mitú*
- c) *Subestación Eléctrica de Mitú*
- d) *Central de Generación Diesel de Mitú que corresponde a la que forma parte integral del Contrato de Comodato GSA de 2008.*
- e) *Vehículos, maquinaria e inventarios finales MCH Mitú.*

## CLAUSULA QUINTA

**OBLIGACIONES DE GENSA S.A ESP:** *En desarrollo de este contrato y por razón del uso de los bienes entregados, GENSA S.A ESP además de otras obligaciones establecidas en el presente Contrato, se compromete a:*

- 1) *Administrar, operar y mantener los bienes recibidos y relacionados en el inventario físico incluidos en las Actas (...) (Subrayado fuera de texto)*
- 2) *Tener el mayor cuidado en la conservación de los bienes entregados y responder por cualquier deterioro ocasionado por uso indebido de los bienes (...) (Subrayado fuera de texto)*
- 4) *Asumir la responsabilidad administrativa y fiscal de todas las actividades inherentes a la operación, administración y mantenimiento del sistema de Generación Eléctrica de Mitú, tales como gastos CREG – SSPD en caso que se ocasionen, ICA, Impuesto Financiero y en general todas aquellas responsabilidades que surian (Sic) de la operación. (Subrayado fuera de texto)*

6) Devolver los bienes materia de este contrato una vez transcurrido el plazo del mismo, dejando constancia en acta suscrita por las partes contratantes. (Subrayado fuera de texto)

**CLAUSULA SEXTA: GARANTIAS.** GENSA S.A ESP, deberá asegurar con cargo a sus propios recursos, aquellos activos aportados que sean susceptibles de ello con las siguientes pólizas (...) (Subrayado fuera de texto)

**CLAUSULA OCTAVA: DESTINACION Y USO AUTORIZADO: GENSA S.A ESP,** se obliga a destinar los bienes objeto del presente contrato, en la generación de energía eléctrica para el municipio de Mitú (Vaupés). (Subrayado fuera de texto)

(...)"

Por otra parte, el artículo 879 del Código Civil, establece:

*“Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.”*

*Al respecto la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de 28 de febrero de 1936, se refirió de la siguiente manera:*

*“Las servidumbres se hallan inseparablemente ligadas al fundo dominante, debido a que su esencia jurídica son derechos accesorios. De ahí una servidumbre no puede ser cedida, embargada o hipotecada separadamente, como tampoco pueda destacársela del fundo dominante para ser transportada. Las servidumbres no se transmiten sino activamente con la propiedad del predio dominante y, pasivamente, con el derecho de dominio sobre el predio sirviente”*

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

Para efectos de la transición al nuevo marco normativo para la preparación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no capan ni administran ahorro del público contenido en la Resolución No. 414 de 2014, GENSA S.A ESP, deberá determinar conjuntamente con el Ministerio de Minas y Energía, si dentro del alcance del Contrato Especial No. GGC 209 de 2013, se configura el control pleno de los activos transferidos, entendiéndose el control bajo el contexto prescrito en el Marco Normativo expedido por la Contaduría General de la Nación, mediante el Anexo de la Resolución 414 de 2014, esto es, si la Empresa puede decidir el propósito para el cual se

destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, caso en el cual podrá reconocerlos en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo de Propiedades, planta y equipo. En caso contrario, deberá continuar revelándolos a nivel de cuentas de orden.

Ahora bien, frente al tratamiento contable del terreno en donde se encuentra construida la central, GENSA S.A ESP deberá identificar si el mecanismo mediante el cual se permite la operación de la central hidroeléctrica, conlleva al reconocimiento de un activo, evaluado bajo los parámetros señalados en los párrafos inmediatamente anteriores, en cuyo caso habrá lugar a su incorporación dentro del Grupo de Propiedades, planta y equipo, o si el hecho económico corresponde a otra figura, como bien podría ser una mera servidumbre, caso en el cual procede solamente su revelación en cuentas de orden en caso de ser posible su estimación y hacer las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000008711 DEL 16-03-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de bienes de uso público e históricos y culturales como activos - Propiedades, Planta y Equipo.

Doctor  
 JOSÉ DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ  
 Director Financiero de Contabilidad  
 Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá E.S.P  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-000880-2, de fecha 3 de marzo de 2015, en la cual manifiesta que la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá E.S.P se encuentra en proceso de implementación de la Resolución 414 de 2014 y que requiere información respecto a si los bienes de uso público (parques recreacionales, puentes-Red terrestre, y parques y ciclo vías), los cuales no le generan ingresos a la empresa, pueden reconocerse como activos considerando el potencial de servicio como parte del beneficio económico generado por estos.

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

## CONSIDERACIONES

Para evaluar si los bienes de beneficio y uso público deben reconocerse como activos de la empresa, deberá considerarse la definición de activo expuesta en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (en adelante, Marco Conceptual). Dicho numeral establece lo siguiente:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”

Además, define los beneficios económicos futuros como:

“(…) beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, deberá considerarse lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 que define los bienes de uso público e histórico y cultural, y que describe los pasos que se deben seguir para establecer cuál debe ser su clasificación en caso de cumplir con la definición de activo expuesta anteriormente, en los siguientes términos:

### “1.4.2 Bienes de uso público e histórico y cultural

Los bienes de uso público e históricos y culturales comprenden los bienes de dominio de la empresa que están destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional y están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, este tipo de bienes se encuentran en el grupo denominado Bienes de uso público e históricos y culturales.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- a) *Identificar si la empresa posee bienes de uso público e histórico y cultural.*

b) Determinar si los bienes identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

c) Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

*\* Los bienes se clasificarán como una propiedad, planta y equipo en la medida en que sean empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.*

*\* Los bienes se clasificarán como una Propiedad de inversión en la medida en que correspondan a activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)*

Para los bienes que no cumplan con la definición de activo, el Marco conceptual en el apartado 6.1.1 Activos, ofrece la posibilidad de realizar la revelación en las notas a los estados financieros así:

*“Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información.”*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone

la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión según lo expuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000019531 DEL 23-04-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedad, planta y equipo. Depreciación Acumulada
	<b>SUBTEMA</b>	Establecimiento de bases para depreciación y vida útil en propiedad, planta y equipo

Doctora:  
MARIA NOELIA JARAMILLO LONDOÑO  
Antioquia – Copacabana.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el No. 20155500013772, mediante el cual manifiesta:

*“Me gustaría saber si tienen estandarizados las bases y vida útiles (SIC) para la Propiedad, Planta y Equipo, para las Empresas Sociales del Estado bajo el Nuevo Marco Normativo. Como aporte. ¿No creen que si permiten que cada entidad los asigne mediante política se le puede (SIC) a ustedes perder el control?”*

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece el conjunto de conceptos, prácticas y criterios que deben ser tenidos en cuenta en la aplicación del nuevo marco normativo contable, así:

#### DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Activos. Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Reconocimiento de los elementos de los estados financieros. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.” (Subrayado fuera de texto)

De la misma forma, se observa que las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las bases, depreciación y vida útil de la propiedad planta y equipo establecen lo siguiente:

“Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

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

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. (...)” (Subrayado fuera de texto).



Frente a las políticas contables establecidas para las empresas sujetas al presente marco normativo contable, se establece lo siguiente:

*“POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES*

*Políticas contables. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.* (Subrayado fuera de texto).

Por último, es bueno señalar que los organismos de control son usuarios de la información financiera producida por las empresas, y esto lo establece el nuevo marco conceptual, así:

*“USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA*

*Los organismos de control, que realizan actividades relacionadas con el control administrativo, político, fiscal y disciplinario. La información financiera de estas empresas proporciona elementos de juicio a los diferentes estamentos que, de acuerdo con su competencia, adelantan funciones de inspección, vigilancia y control.*

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que el nuevo marco normativo contable establecido por la Resolución No. 414 de 2014, para empresas que no cotizan en bolsa de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no pretende estandarizar comportamientos específicos de las operaciones propias de las entidades contables públicas, sino es establecer unos lineamientos, criterios, pautas y normas generales para la correcta definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de dichos elementos en los estados financieros de las empresas.

Ahora bien, frente a la determinación de la vida útil y la base que servirá de referencia para el cálculo de la depreciación de la propiedad, planta y equipo, se puede observar que el lineamiento que establece el nuevo marco normativo contable es que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia y el modelo de negocio

que la empresa tenga con activos similares. Para ello, se tendrán en cuenta la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo. En caso de existir un cambio significativo en estas variables, la empresa deberá revisar y ajustar de ser el caso y al término de cada periodo contable la vida útil y el método de depreciación utilizado para la propiedad, planta y equipo.

En relación a las políticas contables establecidas por las empresas para determinación de la vida útil y el cálculo de la depreciación de la propiedad planta y equipo, es importante mencionar que estas deben estar en concordancia con las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública y serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares, y solo en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de las vidas útiles y cálculo de la depreciación de su propiedad, planta y equipo, sin que ello se considere una pérdida de control por parte de la Contaduría General de la Nación o cualquier otro ente de control.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000019581 DEL 24-04-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014.
	<b>TEMA</b>	Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de los Activos de Propiedades Planta y Equipo, dados de baja y que están disponibles para la venta

Doctora  
MARIA ELIZABETH SALINAS BUSTOS  
Asesor  
Dirección Distrital de Contabilidad  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

“(…)

*En el Marco de la Resolución 414 de 2014 e instructivo 002 de 2014, expedidos por la Contaduría General de la Nación, ¿los bienes dados de baja que están para venta se llevan como inventario?*

*Se precisa, que los bienes en mención no cumplen con las características de Propiedades, Planta y Equipo, dado que están para la venta y no se utilizarán en más de un periodo contable. Sin embargo, cumplen con las características de Activo, es decir, se tiene el control, el flujo de los beneficios es probable y la partida tiene un valor que puede medirse con fiabilidad.”*

## **CONSIDERACIONES**

De acuerdo con el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 en el numeral 6 se establece:

### *“6.1.1 Activos*

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

*(...)*

*Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.*  
(Subrayado fuera del texto)

A su vez, en el instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 con miras a la transición al nuevo Marco Normativo establece para el reconocimiento de activos lo siguiente:

### *“ACTIVOS*

*(...)*

*El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el*

potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. .”(Subrayado fuera del texto)

Frente al Marco Normativo de la resolución 414 de 2014, en el capítulo 1 numeral 9 y numeral 10 respectivamente se define el reconocimiento para los siguientes grupos:

## **“9. INVENTARIOS**

### **9.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.”(Subrayado fuera del texto)

(...)

## **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios;

para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable”. (Subrayado fuera del texto)

(...)

## **“11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

### **11.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 del 8 de septiembre incluido en el Marco Normativo de la resolución 414 de 2014 muestra los pasos para el reconocimiento de la Propiedad Planta y Equipo y los Inventarios así:

#### **“1.1.8 Inventarios**

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, los inventarios son activos adquiridos o producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tienen con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Inventarios.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

a) Identificar y clasificar como inventarios, aquellos bienes que se hayan dado de baja y sobre los cuales, en la fecha de transición, se mantengan riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Estos inventarios se incorporarán por el valor por el cual se hayan dado de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por el valor del ingreso asociado a la venta del activo, y se dará de baja la cuenta por cobrar

*relacionada con dicho ingreso o se reconocerá un pasivo por el valor recibido si una parte o la totalidad del bien ya fue pagado.*

*b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los identificados en el literal a), según su naturaleza, en insumos que se van a consumir en la producción de bienes y prestación de servicios, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.*

*c) Definir y aplicar para cada ítem o agrupación de inventarios el método de valuación de acuerdo con su naturaleza. La entidad podrá elegir entre el método de identificación específica, PEPS o Promedio. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos, el componente de financiación (en caso de que el plazo para pago exceda las condiciones normales de crédito e impuestos recuperables capitalizados) y la proporción de los costos indirectos fijos capitalizados, que correspondan a una producción inferior a la capacidad normal de producción. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*e) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*f) Determinar, para los inventarios destinados a la venta, su valor neto de realización y, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio, el costo de reposición.*

*g) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d), con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*h) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales c) y d) con el costo de reposición, para los inventarios que se consumen en la producción de bienes y prestación de servicio. Si este último es menor, se reconocerá la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”.*  
*(Subrayado fuera del texto)*

**“Propiedades, planta y equipo**

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

*(...)*

*a. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

*i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*

- *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*
- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá*

como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

*ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos". (Subrayado fuera del texto)



### 1.1.1. Propiedades de inversión

(...)

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

*a) Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.*

*b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.*

*d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

*i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:*

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.

*ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal

efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Entidad debe en primera instancia, observar si los bienes dados de baja que posee cumplen con las características para ser considerados como un activo bajo el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y el Instructivo 002 incluido en dicho Marco.

En segunda instancia, la Entidad definirá usando juicios profesionales si los bienes dados de baja, que en caso de ser considerados como activos según el párrafo anterior, cumplen adicionalmente con las particularidades propias para ser clasificados como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de inversión o Inventarios, según el Marco Normativo.

Finalmente, y luego de definir que los bienes dados de baja son activos y que a su vez cumplen con las características adicionales para ser incorporados en los estados financieros, la Entidad debe seguir lo estipulado en el instructivo 002 para cada una de las clasificaciones hechas como Propiedades Planta y Equipo, Propiedades de Inversión o Inventarios según corresponda y cuyos pasos para su incorporación se describen en las consideraciones que se han tenido en cuenta para esta respuesta.

Si luego de realizar lo anterior dichos bienes dados de baja no cumplen los criterios para ser reconocidos como activos y al mismo tiempo, no cumplen las características y naturaleza para ser clasificados en los grupos de Propiedades planta y Equipo, Propiedades de inversión o inventarios, la Entidad revelará en sus notas cuando el conocimiento de estas partidas sea relevante para los usuarios de la información o entes de supervisión, y en un futuro, estos bienes dados de baja podrán ser reconocidos sí producto de circunstancias y sucesos posteriores llegan a cumplir los criterios para ser considerados como activos y a su vez cumplan lo dispuesto en la Norma para reconocimiento y clasificación correspondiente.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000033901 DEL 19-08-15

	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
<b>1</b>	<b>TEMA</b>	Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar

	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento para dar de baja la cartera vencida en las empresas del sector público
1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Valorización de las propiedades planta y equipo

Señor  
OSWALDO GARCIA GARCIA

### ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 07 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003445-2 mediante el cual manifiesta:

*“Buena tarde, actualmente realizo un trabajo para la universidad sobre las NIIF para el sector público sobre las cuentas de clientes y activos fijos bajo el marco normativo de la resolución 414 de 2014, he estado adelantando el trabajo pero tengo unas dudas, las cuales espero que ustedes me puedan responder, ya que son los que emiten juicios sobre el sistema contable de las entidades públicas, las preguntas son las siguientes:*

#### CLIENTES:

*¿Se puede dar de baja cartera vencida en el sector público?, sabiendo que en las NIIF para el sector privado se puede dar de baja cartera morosa de difícil cobro sin tanto problema, pero en el sector público he investigado que dar de baja cartera puede dar cárcel por detrimento patrimonial.*

*¿Qué leyes me impiden dar de baja cartera en el sector público, en caso de no poderla dar de baja? y ¿Si se puede dar de baja cartera en el sector público, que leyes me dan la facultad para hacerlo?*

#### PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

*¿Es necesario valorizar la propiedad, planta y equipo a valor razonable (valor de mercado actual) en el sector público, cuando el marco normativo de la resolución 414 para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, me dice que la medición inicial debe ser al costo?*

*Estas dudas las tengo ya que por un lado, las NIIF me dicen que la entidad debe reflejar la realidad económica, y para esto debería ir en contra vía de lo que algunas leyes colombianas dicen, por tanto, para el trabajo no sé qué poner, si obedecer las NIIF u obedecer las leyes colombianas en materia de las preguntas anteriores.*

*Gracias por la atención brindada y por la posible ayuda”*

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

## **CONSIDERACIONES**

Con respecto a su primera inquietud, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

### **“2. CUENTAS POR COBRAR**

#### **2.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.*

*Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro.*

#### **2.5 Baja en cuentas**

*Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes a la misma. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.*

### **3. PRÉSTAMOS POR COBRAR**

#### **3.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo*

*financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.*

Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados del mismo (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), descontados utilizando la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor del préstamo por cobrar, afectando el gasto del periodo.

### **3.5 Baja en cuentas**

*Se dejará de reconocer un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes al mismo. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)*

A su vez, la Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación establece:

“[...]

## **3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE**

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

### **3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.**

Las entidades contables públicas cuya información contable *no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables,* de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

[...]

*Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.*

[...]

*En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:*

*b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*

*c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*

[...]

*e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan”.* (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a su segunda inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

#### **“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

[...]

##### **10.2 Medición inicial**

*Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;....*

[...]

### **10.3 Medición posterior**

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

[...]

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

Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar desde la perspectiva de la regulación, lo siguiente:

- Las entidades públicas que presenten partidas en los grupos de Cuentas por Cobrar y Préstamos por cobrar, deberán realizar las actividades establecidas en las normas incluidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 según corresponda y que entre otras incluye:
  - Estimar y reconocer el deterioro de las partidas previamente reconocidas, cuando se configuran los elementos que proporcionan evidencia objetiva de deterioro.
  - Realizar la baja en cuentas de las partidas cuando expiren los derechos o cuando se transfieran los riesgos y ventajas inherentes de las mismas y no se retenga el control.

Por lo tanto, una empresa bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 podrá dar de baja las partidas relacionadas con sus Cuentas por Cobrar o Préstamos por Cobrar, luego de haber realizado las actividades anteriormente expuestas, en particular después de evaluar si continúa manteniendo el control, los riesgos y ventajas o si ya expiraron los derechos sobre dichas partidas.



Adicionalmente, la resolución 357 de 2008 establece que la entidad deberá realizar las actividades de tipo administrativo conducentes a evitar que la información contable revele algunas situaciones como:

Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Por lo anterior, una entidad debe tener documentadas sus políticas y prácticas que le permiten realizar las actividades de carácter administrativo, las cuales conllevan a realizar la depuración de las partidas contables entre ellas, el castigo de la cartera.

Ahora bien si llegaren a existir conductas atentatorias de las normas superiores de carácter fiscal, disciplinario y/o penal, regulación sobre la cual no es competente la Contaduría General de la Nación para emitir conceptos, la evaluación y proceder corresponde a las autoridades competentes según la naturaleza de la falta cometida.

- La Contaduría General de la Nación, en el anexo de su Resolución 414 de 2014 no dejó como opción el modelo de revaluación para las Propiedades, Planta y Equipo, por tanto una entidad bajo el ámbito de la citada resolución, no debe valorizar sus Propiedades, Planta y equipo, en cambio, deberá realizar la medición inicialmente al costo y posteriormente, al costo menos depreciación menos el deterioro si existe.

Lo anterior implica, que una entidad deberá realizar revisiones como mínimo al final de cada periodo contable, sobre la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de sus Propiedades, Planta y Equipo con el objetivo de determinar si existen cambios significativos y proceder de ser necesario a realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, todo esto con el fin de reflejar la realidad económica de la entidad.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000035641 DEL 04-09-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos – activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMA</b>	Valorización y depreciación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios, de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos.

	Patrimonio de las empresas de servicios públicos.
--	---

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMA</b>	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMA</b>	Valorización y depreciación de las propiedades, planta y equipo, y de las propiedades de inversión controladas por las empresas de servicios públicos. Patrimonio de las empresas de servicios públicos.

Señor:  
EDGAR SÁNCHEZ

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 18 de agosto de 2015, presentada mediante derecho de petición, radicado con el número 2015-550-004063-2, mediante el cual solicita respuesta a los siguientes interrogantes:

“(…)

- *Ajustado a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de carácter oficial y mixto. Pregunta: ¿cuál es el procedimiento técnico de índole contable para determinar las valorizaciones de los activos de dichas E.S.P? (sic)*
- *Ajusta (sic) a las normas de la contabilidad pública en especial para las E.S.P de carácter oficial y mixto. Pregunta: ¿cuál es el procedimiento técnico contable para determinar la depreciación de los activos de dichas E.S.P? (sic)*
- *Cuál es el procedimiento técnico contable para determinar el valor patrimonial (bienes,*

*plantas y equipos) que corresponde a las E.S.P de carácter oficial y mixto. (sic)*

- *El activo corriente (dineros, cdt, cheques, tarjetas débitos y otros) propiedades de la E.S.P de carácter oficial y mixtas regidas por el régimen de la contabilidad pública pregunto: ¿ellos hacen parte de su patrimonio? Cual fuera su respuesta agradecería su comentario. (sic)*

(...)” .

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

La Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014, establece lo siguiente:

“(...)”

**Artículo 2º. Ámbito de aplicación.** *El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones deben ser aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:*

- *Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).*
- *Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y ésta tenga sus valores inscritos en el RNVE.*
- *Sociedades fiduciarias.*
- *Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una empresa pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).*
- *Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.*
- *Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.*
- *Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.*
- *Banco de la República*

**Parágrafo 1:** Las empresas públicas distintas de las señaladas en el presente artículo en los literales del a) al h), deben aplicar lo dispuesto en la Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 señala que:

“(…)

**ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.*** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.*

(…)

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

(Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, para dar respuesta a sus inquietudes deberá considerarse la normatividad señalada en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014:

**Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal a)**

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“ (…)

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

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (...)

(...)

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- se esperan usar durante más de un periodo.

(...)

#### Medición en el momento del reconocimiento

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

(...)

#### Medición posterior al reconocimiento

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

#### Modelo del costo

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

*Modelo de revaluación*

- 31 *Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)   
Definiciones

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

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

(...)

Valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (...)

(...)

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas,

plusvalías o ambas, en lugar de para:

- su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(...)

Medición en el momento del reconocimiento

20 *Las propiedades de inversión se medirán inicialmente al costo. Los costos asociados a la transacción se incluirán en la medición inicial.*

(...)

Medición posterior al reconocimiento

*Política contable*

30 *A excepción de lo señalado en los párrafos 32A y 34, la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 55, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.*

(...)

32A *La entidad puede:*

- ix. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y*
- x. *escoger el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades para inversión, independiente de la elección realizada en (a)*

(...)

*Modelo del valor razonable*

33 *Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable,*



excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

- 34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.
- 35 Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

(...)

*Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable*

- 53 Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender), y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.

(...)

- 55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad

*comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.*

#### Modelo del costo

- 56 *Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.*

*(...)” (Subrayado fuera de texto)*

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

- 6 ***Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.***

*(...)*

#### *Medición de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición)*

- 15 ***Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.***
- 15A ***Una entidad medirá los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución.***

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012, prescribe:

“(…)

*Medición*

*Definición de valor razonable*

9 *Esta NIIF define valor razonable como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.*

(…)

*El activo o pasivo*

11 *Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, los siguientes elementos:*

(e) la condición y localización del activo; y

(f) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

(…)

*La transacción*

15 *Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.*

16 *Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:*

- *en el mercado principal del activo o pasivo; o*
- *en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo*

o pasivo.

(...)

#### Participantes del mercado

22 *Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico.*

(...)

#### El precio

24 *El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida) independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración.*

(...)

#### Técnicas de valoración

61 *Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

#### Información a utilizar para aplicar las técnicas de valoración

##### Principios generales

67 *Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable maximizarán el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizará el uso de datos de entrada no observables.*

(...)

*Jerarquía del valor razonable*

72 *Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles (véanse los párrafos 76 a 90) los datos de entrada de técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel de 3).*

(...)

**Datos de entrada de Nivel 1**

76 *Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.*

(...)

**Datos de entrada de Nivel 2**

81 *Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.*

82 *Si el activo y pasivo tiene un plazo especificado (contractualmente) el dato de entrada de Nivel 2 debe ser observable, para el citado activo o pasivo, durante la práctica totalidad de dicho plazo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen los siguientes elementos:*

5. *Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.*
6. *Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.*
7. *Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo, por ejemplo:*
  - *tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;*

- volatilidades implícitas; y
- Diferenciales de crédito.

8. *Datos de entrada corroboradas por el mercado.*

83 *Los ajustes a datos de entrada de Nivel 2 variarán dependiendo de factores específicos del activo o pasivo. Esos factores incluyen los siguientes:*

- d. *la condición y localización del activo;*
- e. *la medida en que los datos de entrada relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo (...);*
- f. *el volumen o nivel de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada.*

84 *Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables significativos.*

(...)

### **Datos de entrada de Nivel 3**

86 *Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo.*

87 *Los datos de entrada no observables se utilizarán para medir el valor razonable en la medida en que esos datos de entrada observables relevantes no estén disponibles, teniendo en cuenta, de ese modo, situaciones en las que existe poca, si alguna, actividad de mercado para el activo o pasivo en la fecha de la medición. Sin embargo, el objetivo de la medición del valor razonable permanece el mismo, es decir un precio de salida en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo. Por ello, los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo.*

89 *Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar datos de entrada no observables, una entidad puede comenzar con sus datos propios, pero ajustará esos datos si la información disponible*

*indica razonablemente que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo concreto en la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita llevar a cabo esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre los supuestos de los participantes del mercado. Sin embargo, una entidad tendrá en cuenta toda la información sobre los supuestos de los participantes del mercado que esté razonablemente disponible. Los datos de entrada no observables desarrollados en la forma descrita anteriormente se considerarán supuestos de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de una medición del valor razonable.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

### **Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal a)**

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

#### **Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos**

(…)

2.34 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.

- Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición (...)
- **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, dispuesta en el anexo del Decreto de 3022 de 2013 establece:

“(…)

**Valor razonable**

11.27 *El párrafo 11.14(c) (i) requiere la medición de una inversión en acciones ordinarias o preferentes al valor razonable si se puede medir éste con fiabilidad. Una entidad utilizará la siguiente jerarquía para estimar el valor razonable de las acciones:*

- a) *La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.*
- b) *Si los precios cotizados no están disponibles, el precio de una transacción reciente para un activo idéntico suministra evidencia del valor razonable en la medida en que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas ni haya transcurrido un periodo de tiempo significativo desde el momento en que la transacción tuvo lugar. Si la entidad puede demostrar que el precio de la última transacción no es una buena estimación del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente), se ajustará ese precio.*
- c) *Si el mercado para el activo no es activo y las transacciones recientes de un activo idéntico por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando una técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.*

*Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 12, Sección 14, Sección 15 y Sección 16 Propiedades de Inversión. Al aplicar esa guía a los activos tratados en esas secciones, la referencia a acciones ordinarias o preferentes en este párrafo debe interpretarse que incluye los tipos de activos tratados en esas secciones.*

**Técnica de Valoración**

11.28 *Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, el flujos de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes en el mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en*



transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.

22.29 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una técnica de valoración que utilice en mayor medida posible datos de mercado y minimice todo lo posible la utilización de datos determinados por la entidad. Se puede esperar que una técnica de valoración lleve a una estimación fiable del valor razonable si

22.30

- a) refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo, y
- b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad riesgo inherentes al activo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(…)

#### **Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión**

16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o
- b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

(…)

#### **Medición en el reconocimiento inicial**

16.5 Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en reconocimiento inicial. (…)

#### **Medición posterior al reconocimiento**

16.7 *Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013 prescribe lo siguiente:

“(…)”

#### **Alcance**

17.1 *Esta sección se aplicará a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.** La Sección 16, Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.*

a. Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

d. se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y

e. se esperan usar durante más de un periodo.

(…)

#### **Medición en el momento del reconocimiento**

17.9 *Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo el momento del reconocimiento inicial.*

(…)

#### **Medición posterior al reconocimiento inicial**

17.15 Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

**Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal a)**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(…)

**6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

(…)

**6.3 Medición de los elementos de los estados financieros**

(…)

Los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, son los siguientes:

Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(…)

**CAPÍTULO I ACTIVOS**

(...)

## **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

(...)

### **10.2 Medición inicial**

*Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)*

(...)

### **10.3 Medición posterior**

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

(...)

## **11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

### **11.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.*

(...)

### **11.2 Medición inicial**

*Las propiedades de inversión se medirán por el costo (...)*

(...)

### **11.3 Medición posterior**

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal b)**

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012 señala:

“(…)

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

(...)

*Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.*

*Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.*

*El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.*

*Vida útil es:*

- *el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o*
- *el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.*

(...)

*Importe depreciable y periodo de depreciación*

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

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

(...)

Método de depreciación

60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La NIC 40 – Propiedades de Inversión, contenida en el anexo del Decreto 2784 de 2012 prescribe:

“ (...)

Modelo del valor razonable

33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

34 Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedades de inversión de acuerdo con el párrafo 6, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 30; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.

35 Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

(...)

#### *Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable*

- 53 *Existe una presunción refutable de que una entidad podrá medir, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedades de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder medir de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, el mercado para propiedades similares está inactivo (es decir existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones de precios no son actuales o los precios de transacciones observadas indican que el vendedor estuvo forzado a vender) , y no se pueda disponer de otras formas de medir el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados) Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede medir con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determinase que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no se puede medir con fiabilidad de una forma continuada, la entidad medirá dicha propiedad de inversión aplicando el modelo del costo de la NIC 16. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplicará la NIC 16 hasta la disposición de las propiedades de inversión.*

(...)

- 55 *Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aún si las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente.*

#### *Modelo del costo*

- 56 *Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo, en lugar de los previstos para los que satisfagan los criterios para ser*

*clasificados como mantenidos para su venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Las propiedades de inversión que satisfagan el criterio de ser clasificadas como mantenidas para la venta (o sean incluidos en un grupo de activos para su disposición que sea clasificado como mantenido para la venta) se medirán de acuerdo con la NIIF 5.*

*(...)*” (Subrayado fuera de texto)

La NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012 establece:

“ (...)

25 La entidad no depreciará (o amortizará) el activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. No obstante, continuarán reconociéndose tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

*(...)*” (Subrayado fuera de texto)

#### **Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal b)**

La sección 16 – Propiedades de Inversión del anexo del Decreto 3022 de 2013 estipula:

“(...)

#### **Medición posterior al reconocimiento**

16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando, el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.



(...)” (Subrayado fuera de texto)

La sección 17 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 3022 de 2013 prescribe lo siguiente:

“(…)

**Importe depreciable y periodo de depreciación**

17.18 *Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.*

17.19 *Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos, indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil.*

(…)

17.21 *Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:*

- a. *La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.*
- b. *El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el, grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.*
- c. *La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.*
- d. *Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.*

**Método de depreciación**

17.22 Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción

(...)” (Subrayado fuera de texto)

### **Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal b)**

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

### **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

(…)

#### **10.3 Medición posterior**

(…)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que durante la vida útil del activo, se consumen los beneficios económicos del mismo en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener del mismo. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar

la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

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

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo, caso en el cual se aplicará lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

(...)

## **11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

(...)

### **11.3 Medición posterior**

Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán

los mismos criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **Marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 referente a la pregunta del literal d)**

El Marco Conceptual para la Información Financiera establecido en el anexo al Decreto 2784 de 2012 establece lo siguiente:

“(…)

#### **Los elementos de los estados financieros**

(…)

##### **Situación financiera**

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

5. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
6. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
7. Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

#### **Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 referente a la pregunta del literal d)**

La sección 2 – Conceptos y Principios Generales, contenida en el anexo del Decreto 3022 de 2013 indica:

“(…)

#### **Situación financiera**

2.15 **La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera.**

Estos se definen como sigue:

- 1 Un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- 2 Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- 3 **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 referente a la pregunta del literal d)**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014 señala lo siguiente:

“(…)

### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

#### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(…)

##### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. (...)

(…)

##### 6.1.2 Pasivos

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

(…)

### 6.1.3 Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de dar respuesta a sus interrogantes, precisando que no existe una regulación expresa para las Empresas de servicios públicos, desde la perspectiva de la regulación genérica contenida en los marcos normativos adoptados mediante las Resoluciones 743 de 2013 y 414 de 2014 emitidas por la Contaduría General de la Nación según aplique, se concluye que:

#### ***i. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.***

Las empresas de servicios públicos sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades, planta y equipo, Propiedades de inversión o Activos no corrientes mantenidos para la venta y/o para distribuir a los propietarios.

Para efectos de reconocer un incremento en el valor de los activos clasificados como Propiedades, planta y equipo; deberá considerarse en primer lugar, que la empresa haya elegido como política contable el modelo de revaluación, de conformidad con el párrafo 29 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Si la empresa ha elegido el modelo de revaluación como política contable para medir sus Propiedades, planta y equipo, utilizará el valor razonable de los activos, tras su reconocimiento inicial, y le restará la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido, conforme a lo dispuesto en el párrafo 31 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo del anexo del Decreto 2784 de 2012.

Para el cálculo del valor razonable de los activos, la empresa de servicios públicos utilizará la jerarquía del valor razonable establecida en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012, y en todos los casos, las técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa siguiendo los parámetros establecidos en dicha norma, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Para el caso de los activos clasificados por la empresa como Propiedades de inversión; el reconocimiento de un incremento de valor sólo procederá cuando la empresa haya elegido como política contable el modelo del valor razonable, de conformidad con el párrafo 30 de la NIC 40 – Propiedades, dispuesta en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

Al igual que en el caso de las Propiedades, planta y equipo, el valor razonable de las Propiedades de inversión deberá ser calculado utilizando técnicas de valoración definidas y desarrolladas por la empresa con observancia a lo estipulado en la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable, prevista en el anexo del Decreto 2784 de 2012.

De conformidad con la NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, del anexo del Decreto 2784 de 2012, las empresas medirán los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta, y los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para distribuir a los propietarios, al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de la distribución. En consecuencia, deberá aplicar la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable del anexo del Decreto 2784 de 2012 para efectos de definir y desarrollar la técnica de valoración que le permita determinar dicho valor, concediendo la prioridad más alta a los precios cotizados en mercados activos para activos idénticos y sin ajustar y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables.

### ***Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013***

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, hayan optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

De conformidad con el párrafo 17.15 de la sección 17 – Propiedades, planta y equipo incluida en el anexo del Decreto 3022 de 2013, todos los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

Por su parte, el párrafo 16.7 de la sección 16 – Propiedades de inversión prevista en el anexo del Decreto 3022 de 2013, establece que los activos clasificados en esta categoría

podrán medirse al valor razonable tras su reconocimiento inicial, si este valor puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, utilizando como guía para su cálculo, los párrafos 11.27 a 11.32 de la sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, contenida en el anexo del citado decreto.

Para las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

***Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014***

Las empresas de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que deban aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, pueden controlar y obtener beneficios económicos de activos, que atendiendo a sus características se clasifican como: Propiedades planta y equipo o Propiedades de inversión.

Los activos que sean clasificados en estas categorías, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, razón por la que no procederá el reconocimiento de los incrementos de valor de estos activos.

***j. Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.***

Para depreciar los activos clasificados como propiedades, planta y equipo de una empresa de servicios públicos sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, deberá considerarse, el importe depreciable que corresponde al costo del activo o al importe que lo haya sustituido menos el valor residual de dicho activo, siendo este último el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del activo, después de deducir los costos estimados por tal disposición, suponiendo que el activo ya ha alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Definido el importe depreciable, la empresa definirá la vida útil del activo entendida como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Con observancia a la vida útil del activo, la empresa seleccionará el método de



depreciación que le permita distribuir sistemáticamente su importe depreciable, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa de los beneficios económicos generados por el activo.

Cabe señalar que el método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al final de cada periodo contable y, si existe algún cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, deberá cambiarse para reflejar el nuevo patrón.

En relación con los activos clasificados como propiedades de inversión, se depreciarán; siempre y cuando, la empresa haya elegido el modelo del costo como política contable para la medición posterior al reconocimiento, y en cuyo caso deberá contemplar las mismas consideraciones para el cálculo de la depreciación de las propiedades, planta y equipo.

Por su parte, los activos clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, no serán objeto de depreciación ni de amortización.

***Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013***

Una empresa de servicios públicos que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que de conformidad con el Parágrafo 2 de la Resolución 414 de 2014, que haya optado por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, depreciará sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, distribuyendo el importe depreciable del activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Lo anterior, teniendo en cuenta que el importe depreciable, corresponde al costo del activo o el importe que lo haya sustituido menos su valor residual, y que éste último es el importe estimado que la empresa podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Así mismo, deberá considerarse que la vida útil corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Definido lo anterior, la empresa seleccionará el método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.

Por otro lado, los activos clasificados como propiedades de inversión y cuyo valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, no serán objeto de depreciación ni de amortización, mientras que los activos clasificados como propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se depreciarán tomando como referente el procedimiento estipulado para las propiedades, planta y equipo.

***Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014***

Una empresa de servicios públicos que no cotizan en el mercado de valores y que no capta ni administran ahorro del público que deba aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, depreciará tanto sus activos clasificados en propiedades, planta y equipo como sus activos clasificados como propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo estipulado en la norma de propiedades, planta y equipo.

Para el efecto, la depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil, considerando que el valor residual es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil y que la vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener del mismo.

Definido lo anterior, la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo.

- k. En relación con su inquietud sobre el valor patrimonial de los activos de las empresas de servicios públicos, se hace necesario que se remita a este Despacho una mayor contextualización del asunto en cuestión; para así poder emitir una respuesta clara y concisa sobre el tema.

La información mencionada deberá ser enviada al correo electrónico [contactenos@contaduria.gov.co](mailto:contactenos@contaduria.gov.co) o a las instalaciones del Contaduría General de la Nación en Bogotá D.C., Calle 95 No. 15-56, Código Postal: 110221.

- l. Respecto al interrogante sobre si los activos corrientes de las empresas de servicios públicos hacen parte de su patrimonio; y en el que se colocan como ejemplos de activo corriente, los dineros, los cdt, los cheques, las tarjetas débito y otros, debe aclararse que las tarjetas débito son mecanismos que facilitan el acceso a los servicios financieros

que ofrece la banca y no debe catalogarse como activo.

Aclarado lo anterior, y con el propósito de dar respuesta a su inquietud, es necesario precisar que los marcos normativos establecidos en los anexos del Decreto 2784 de 2012, del Decreto 3022 de 2013 y de la Resolución 414 de 2014, coinciden en definir al patrimonio como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

En consecuencia, el activo corriente de las empresas de servicios públicos hace parte de la masa de recursos que se deben contemplar para posteriormente restarle las obligaciones asociadas a estos recursos y poder así determinar su patrimonio.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000036031 DEL 10-09-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Pertinencia para usar los avalúos técnicos de las Propiedades, planta y equipo para el cálculo del deterioro

Doctora  
GLADYS MEJÍA GUERRERO  
Líder Contabilidad  
Electrificadora del Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 27 de julio de 2015, con el número 2015-550-003664-2 mediante el cual manifiesta:

*“Cordial saludo doctora Miriam:*

*De acuerdo a la capacitación dictada por la Contaduría General de la Nación en la ciudad Villavicencio, en la semana del 16 al 20 de marzo de 2015 y al estudio del módulo 10 de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PPE) del Marco Normativo Resolución 414 de 2014, nos surge la siguiente inquietud que exponemos a continuación:*

*En medición posterior de la PPE según el Marco Normativo en mención se debe determinar el Deterioro de una propiedad, planta y equipo para su posterior reconocimiento, si hay lugar a ello, como mínimo al final del periodo contable. Indica la norma que existe deterioro*

cuando su valor en libros supere su valor recuperable, siendo el valor recuperable el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Ahora bien, con el marco normativo actual, es decir, Régimen de Contabilidad Pública— resolución 354 de 2007; el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en su numeral 18. Actualización indica que “... El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumar la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico...”

De acuerdo a lo anterior a la Electrificadora del Meta le surge la inquietud de si puede seguir utilizando el AVALUO TÉCNICO para determinar el Valor Recuperable que me indica si debo o no registrar pérdida por deterioro bajo el marco normativo de la resolución 414 de 2014, considerando el volumen de activos que manejan las entidades de servicios públicos domiciliarios.”

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

## CONSIDERACIONES

Con respecto a su primera inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

### **“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros**

[...]

**Valor Razonable:** según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.

Se considera que existe una transacción ordenada cuando a) la transacción ha estado expuesta al mercado en un periodo anterior a la fecha de la medición, de tal forma que se tienen en cuenta las actividades de comercialización que son usuales para transacciones que involucran estos activos o pasivos y b) no es una transacción forzada.

Los participantes del mercado son los compradores y vendedores del mercado principal del activo o pasivo que tienen las siguientes características: a) actúan de manera independiente; b) están debidamente informados, tienen una comprensión razonable del activo o pasivo y utilizan toda la información disponible en la transacción, incluyendo información que puede obtenerse a través de esfuerzos con la diligencia debida; c) son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y d) tienen la voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo, es decir, están motivados pero no obligados de ninguna forma a hacerlo.

Para la medición del valor razonable, la empresa tendrá en cuenta las características del activo o del pasivo que son tenidas en cuenta por los participantes del mercado a la hora de fijar su precio, como la condición y localización del activo y restricciones, si las hay, sobre la venta o uso del activo. En consecuencia, si la ubicación es una característica del activo, el valor razonable se ajustará por los costos de transporte en los que se incurriría para llevar el activo hasta el mercado principal. En todo caso, los costos de transacción no se tendrán en cuenta para la determinación del valor razonable.” (Subrayado fuera del texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## **“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.3 Medición posterior**

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

[...]

## **16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS**

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de a) las propiedades, planta y equipo; b) las propiedades de inversión; c) los activos intangibles; d) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) las inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en sus respectivas normas.

### **16.2 Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor**

Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso

contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

#### **16.4 Medición del Valor Recuperable**

En este apartado, el término “activo” se usa para referir tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso.

##### **16.4.1 Valor razonable menos los costos de disposición**

El valor razonable se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costos de disposición. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

##### **16.4.2 Valor en uso**

El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espere obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. La estimación del valor en uso de un activo conllevará los siguientes pasos:

- a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final y
  - b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.
- ” (Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La norma de Deterioro del Valor de los Activos establece el proceso que deben seguir las empresas para medir el deterioro, partiendo de la comparación del valor en libros de un activo o un grupo de activos pertenecientes a una unidad generadora de efectivo y su valor recuperable.

Para efectos de establecer el valor recuperable, la norma muestra el proceso que se debe seguir, consistiendo éste en tomar el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor de uso del activo o grupo de activos que pertenecen a una unidad generadora de efectivo; estableciendo los criterios de medición pertinentes para cada uno de los valores.

Para el caso de su consulta, la Electrificadora del Meta tendrá que evaluar si el avalúo técnico del activo cumple con los criterios para ser un valor razonable según lo establecido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014.

Por lo tanto, la Electrificadora del Meta deberá analizar entre otros criterios, si el valor del avalúo técnico de un activo equivale al precio que recibiría en caso de venderlo, si existen transacciones de mercado en periodos anteriores para el activo basados en un precio provisto por avalúo técnico y si dicho avalúo técnico recoge las características del activo que en el momento de venderse tendrían en cuenta los compradores en el mercado para fijar el precio como son: la condición, localización o restricciones sobre su uso.

Si resultado de la evaluación, el avalúo técnico cumple los criterios, éste valor servirá como base de comparación con el valor de uso del activo, para así determinar finalmente el respectivo valor recuperable de acuerdo a lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000037381 DEL 01-10-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Manejo contable para los comodatos que involucran edificios y terrenos

Señor  
 JHON JAIRO CARRASCAL CARRASCAL  
 Consultor Senior  
 Audit One Financial Advisors S.A.S.

Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004121-2 mediante la cual manifiesta:

*“Me dirijo a ustedes muy respetuosamente, para solicitar una aclaración respecto al tema de comodatos, de acuerdo a que el nuevo Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no menciona este tema.*

*Quisiera nos explicaran cual sería el tratamiento para los terrenos y edificaciones entregadas en comodatos.*

*Por todo lo anterior quisiera me asesoren o aclaren, sobre este tema específico, agradezco su colaboración.”*

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

## CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

### ***“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA***

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

[...]

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

### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**



### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

[...]

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede

*ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)*

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

## **“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

### **10.2 Medición inicial**

[...]

*Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.*

[...]

## **11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

### **11.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.* (Subrayado fuera de texto)

### **11.2 Medición inicial**

[...]

Cuando se adquiera una propiedad de inversión sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

## **13. ARRENDAMIENTOS**

Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos.

### **13.1 Clasificación**

Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros, de acuerdo con la transferencia que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad del mismo no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

[...]

## **2. SUBVENCIONES**

### **2.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

[...]

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.  
(Subrayado fuera de texto)

[...]

## **2.2 Medición**

*Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.*

Adicionalmente, el Título XXIX del Código Civil establece el contexto legal de los comodatos así:

### **“DEL COMODATO O PRESTAMO DE USO**

*ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.*

*Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.*

*ARTICULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. *El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.**

*ARTICULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.*

*En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.*

*ARTICULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.*

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

El tratamiento contable de los comodatos no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios en función de la tipología de los actos jurídicos, sino de la definición de los criterios para el reconocimiento, medición revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

En coherencia con el principio de esencia sobre forma, las empresas reconocerán los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, una empresa deberá evaluar con base en lo establecido en cada uno de los contratos de comodato que posea, si los hechos económicos inmersos en ellos, configuran bienes que cumplan con las características para ser reconocidos en sus estados financieros como activos, para lo cual la empresa determinará si estos bienes le generarán en un futuro beneficios económicos y puede establecer una medición fiable de los mismos identificando simultáneamente si los riesgos y ventajas que surjan de las condiciones pactadas en el contrato de comodato, le otorgan el control sobre estos bienes.

Si como resultado de la evaluación, estos bienes cumplen con las características para su reconocimiento como activos de acuerdo con los criterios expresados en el párrafo inmediatamente anterior, la empresa procederá a clasificarlos en cada uno de los grupos correspondientes dependiendo del propósito de uso establecido por ella y los valores por los cuales se reconocerán en la medición inicial se establecen conforme a la norma de Subvenciones.

En consecuencia, se reconocerán como Propiedades, Planta y Equipo si la empresa los empleará en la producción y comercialización de bienes, en la prestación de servicios, para propósitos administrativos o para generar ingresos producto de su arrendamiento en el caso de los bienes muebles; o como Propiedades de Inversión si se trata de bienes inmuebles que se destinen a generar rentas.

De conformidad con la norma de Subvenciones, en las situaciones en las cuales una empresa recibe un activo no monetario sin contraprestación alguna o con contraprestación simbólica, la empresa lo reconocerá por el valor razonable del activo recibido o a falta de éste por su costo de reposición, en caso de no poder establecer alguna de las anteriores mediciones, se registrarán por el valor en libros que tenía dicho activo en los libros de la entidad que entrega el bien.

Si el resultado de la evaluación evidencia que los bienes inmersos en los contratos de comodatos no cumplen las características para ser reconocidos como activos, la empresa evaluará si se encuentra frente a un hecho económico que involucra un arrendamiento de tipo operativo. Para esto determinará entre otros, si el plazo del comodato es por un periodo sustancialmente inferior a la vida económica del bien, no se transfieren los bienes al final del plazo del comodato, la empresa no tiene la capacidad de prorrogar de manera unilateral el plazo del contrato, con el propósito de establecer con claridad que no le han sido traspasados los riesgos y ventajas de los bienes en el contrato de comodato. Si se determina que el hecho es un arrendamiento operativo, la empresa estimará los desembolsos que tendría que realizar en el mercado, para alquilar los bienes que le están siendo entregados a través de dicho contrato y registrará en una cuenta del ingreso, a título de subvención para suplir costos y gastos en el mismo periodo en que se causaría el gasto por arrendamiento.

Si luego de realizar las actividades descritas anteriormente, una empresa no puede caracterizar los bienes como activos ni puede identificar que se encuentra frente a un arrendamiento de tipo operativo, según las Normas y el Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, la empresa no podrá realizar ningún tipo de reconocimiento en sus Estados Financieros, caso en el cual, deberá revelar en sus notas, los bienes que surgen de los contratos de comodato y que no pueden reconocerse en los Estados Financieros, si considera que esta información es relevante para los usuarios de la información.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000038791 DEL 16-10-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los terrenos pendientes de legalizar, según lo previsto por la Resolución 414 de 2014

Doctora:

SUSANA VALDERRAMA FORERO

Contadora

Hospital Universitario – Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta – ESE

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500044952, mediante la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable previsto por la Resolución 414 de 2014 para la legalización de la propiedad, planta y equipo, así:

“(…)

*Teniendo en cuenta el Nuevo Marco Normativo, donde para reconocer un activo no es necesario tener la titularidad del bien ¿debe el hospital Universitario Centro Dermatológico Federico Lleras E.S.E reconocer dentro del estado de situación financiera de apertura (es sus propiedades planta y equipo) el Lote No. 04, a un valor de mercado como costo atribuido aceptado por las Nuevas Disposiciones Normativas; partiendo de la situación expuesta anteriormente?*

#### CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

#### **4 PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.**

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo.

### **63) ACTIVOS**

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo, si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo. Por ello, la empresa deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que conforman el nuevo marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte



esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información (...)”

### **1.1.1 Propiedades, planta y equipo**

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable

(...)

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes (...)

- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)
  - ii. Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...)

- iii. *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo (...)" (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que el Hospital Universitario – Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, como concededores de su cometido estatal, debe realizar un análisis y evaluación exhaustiva al interior de la entidad dependiendo de sus particularidades específicas, que le permitan determinar y garantizar que el Lote No. 4 en donde funcionan sus instalaciones desde el año 1934, cumple con los criterios, parámetros y actividades establecidos en el nuevo marco normativo de información financiera de la Resolución 414 de 2014 y su Instructivo No. 002, para ser reconocidos como activos dentro de los estados financieros del Hospital.

En este orden de ideas, es muy importante señalar que la Contaduría General de la Nación dentro del proceso de apoyo para la convergencia hacia el nuevo marco normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, emitió el Instructivo No. 002, con el cual se señalaron las diferentes actividades que deben seguir las entidades contables públicas a fin de orientarlas en la etapa de transición. Estas actividades pueden llevar al Hospital a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos, que a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio.

Ahora bien, con el ánimo de establecer los criterios y pautas que debe aplicar el Hospital para definir si el lote No. 4 cumple con la definición de activo y ser incluido en el estado de situación financiera de apertura; es necesario tener en cuenta que según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad contable pública pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una vez definido si el Lote No. 4 cumple con los criterios para su reconocimiento en los estados financieros del Hospital, se procederá a clasificarlo dentro de la categoría de Propiedad, planta y equipo y es procedente aplicar un valor atribuido que puede ser alguna de las alternativas previstas en el literal d) del numeral 1.1.1. Propiedades, planta y equipo del Instructivo Nro. 2 de 2014 expedido por la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000039231 DEL 21-10-15**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

298

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos – Propiedades de inversión Otros activos – Activos intangibles Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable por parte de una empresa sujeta al ámbito de la Resolución 414 de 2014, respecto a los activos fijos recibidos de una entidad territorial mediante la suscripción de un convenio o un contrato interadministrativo.

Señor:  
Diego García

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 3 de agosto de 2015, radicado con el número 2015-550-003861-2, en la cual manifiesta:

“(…)

*Asistí al IX Congreso de Contabilidad Pública realizado en la ciudad de Cartagena el pasado mes de julio y quisiera su orientación sobre dos puntos específicos, uno técnico y otro general.*

*1. En la existencia de activos fijos recibidos por una entidad a la cual le aplica la resolución 414, de parte de una entidad territorial mediante la suscripción de un contrato de aportes bajo condición, donde el mantenimiento corre por cuenta de la entidad que recibe y la reposición de algunos activos están ligados a la ejecución de convenios interadministrativos para la contratación de las obras; tales activos recibidos deben ser reconocidos como activos de la entidad que recibe de conformidad con lo establecido en el último párrafo del numeral 10.2 de la norma aplicable para propiedad, planta y equipo:*

**‘Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea rectamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle’.** (sic) ¿Se debe reconocer como activo estos bienes recibidos?

*2. En el evento en Cartagena, pregunté a algunas niñas de la organización del evento que si era posible solicitar tanto el diploma como el certificado de asistencia de forma virtual y me dijeron que sí, por favor me indican el proceso a seguir? (sic)*

(...)”

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

#### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

(...)

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

#### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

##### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

##### **6.1.1 Activos**

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito*

para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(...)”

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(...)

### **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

#### **10.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

También se reconocerán como propiedades planta y equipo, las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que produzca productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

#### **10.2 Medición inicial**

(...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

## **11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

### **11.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

### **11.2 Medición inicial**

Cuando se adquiera una propiedad de inversión sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

## **12. ACTIVOS INTANGIBLES**

### **12.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o

*intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.*

(...)

## **12.2 Medición inicial**

(...)

*Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, así:

### **“DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.*

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos.*
- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

#### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.*
  - *Los mayores valores originados en la administración de los recursos.*
- (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En relación con su primera inquietud y de conformidad con las anteriores consideraciones, la empresa que recibe los activos fijos de la entidad territorial, debe analizar las cláusulas establecidas en el convenio o en el contrato interadministrativo, con el propósito de reconocer los hechos económicos atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Con base en el análisis efectuado, la empresa reconocerá en sus estados financieros los activos fijos entregados por la entidad territorial, si y sólo si, cumplen con la definición de activo prevista en el marco conceptual previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014; es decir, que sean recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros.

Para el efecto, la empresa evaluará si tiene el control de los activos fijos recibidos; esto es, que pueda entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

Si como resultado de esta evaluación, se concluye que los activos fijos recibidos, cumplen con la definición de activo contemplada en el marco conceptual de la Resolución 414 de 2014, la empresa los clasificará atendiendo sus características, su finalidad y los condicionamientos expuestos en el convenio o en el contrato interadministrativo.

Vale la pena señalar, que sólo se reconocerán como Propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos, que no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, por consiguiente, si los activos fijos recibidos de la entidad territorial, además de cumplir con la definición de activo, cumplen con la definición de Propiedades, planta y equipo, la entidad podrá clasificarlos de esta manera. En este caso, cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones.

Ahora bien, la empresa debe realizar los juicios profesionales pertinentes con observancia a las cláusulas del convenio o del contrato interadministrativo, para descartar que el hecho económico objeto de la consulta, deba ser clasificado, entre otros, como Propiedades de inversión, Recursos administrados en nombre de terceros, o como un activo intangible por el derecho o la licencia para explotar la operación de los activos fijos recibidos de la entidad territorial.



Respecto a la segunda inquietud, relacionada con el proceso a seguir para solicitar el diploma y el certificado de asistencia al IX Congreso de Contabilidad Pública realizado en la ciudad de Cartagena los días 15, 16 y 17 de julio de 2015, estamos comunicando su solicitud a la Dra. Allison Cristina Marín, en su calidad de supervisora del contrato celebrado con el operador de logística.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000040011 DEL 21-10-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Cuentas y subcuentas para el reconocimiento depreciación y deterioro de equipos eléctricos, mecánicos y electro mecánicos

Doctor  
 Javier Antonio Villegas Zapata  
 Profesional 1 de Gestión Contable  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada  
 Metro de Medellín Ltda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004460-2 en la cual manifiesta:

*“..., de acuerdo con lo conversado telefónicamente el día de ayer confirmamos la inquietud que tenemos en relación con la cuenta de propiedades, planta y equipo — otra maquinaria y equipo:*

*En la cuenta 165590 — otra maquinaria y equipo a 31 de diciembre de 2014 tenemos registrados activos por \$348.934.842.382,14, discriminados así:*

Cuenta	Concepto	Valor en pesos
1655900100	Equipos Eléctricos	\$161.314.533.812,27
1655900200	Equipos Mecánicos	92.339.309.644,96

1655900300	<i>Equipos Electro Mecánicos</i>	95.280.998.924,91
	<i>Total</i>	348.934.842.382,14

A continuación presentamos una definición de dichos activos:

**Equipo eléctrico:** Todo elemento, sistema o dispositivo que utilice la energía eléctrica, en sus diferentes intensidades, para su funcionamiento.

**Equipo Mecánico:** Todo elemento o sistema que realiza un esfuerzo mecánico para su funcionamiento, normalmente transforma o transmite el movimiento el cual usa como fuerza o energía.

**Equipo Electromecánico:** Todo elemento, sistema o dispositivo que utiliza en conjunto la energía eléctrica y la mecánica para su funcionamiento.

Bajo la nueva normatividad las cuentas para propiedades, planta y equipo no se modificaron, en la actualidad nos encontramos en el proceso de implementación de las normas internacionales de información financiera con la respectiva homologación de los catálogos de cuentas; como los valores registrados en la cuenta 165590 son muy representativos, solicitamos que para los mismos se estudie la posibilidad de abrir cuentas para los conceptos detallados anteriormente.

La depreciación de la cuenta 165590 se lleva por la cuenta 168504-maquinaria y equipo, el nuevo catálogo general de cuentas bajo normas internacionales los códigos contables que se utilizarían son:

Cuenta 165590 — otra maquinaria y equipo

Cuenta 168504 — Maquinaria y equipo (depreciación acumulada)

Cuenta 169508 — Maquinaria y equipo (Deterioro Acumulado)

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, definido por medio de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

**“1675 EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN**

*Representa el valor de los equipos de transporte aéreo, terrestre, férreo, marítimo y fluvial, así como los equipos de tracción y elevación, que se emplean para la producción de bienes, la prestación de servicios y el apoyo a la gestión administrativa.*

**1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.*

**1695 DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor acumulado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable.*

**CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El Metro de Medellín debe utilizar bajo Resolución 414 de 2014, las siguientes Cuentas y subcuentas para el reconocimiento depreciación y deterioro de equipos eléctricos, mecánicos y electro mecánicos: 167502 — Terrestre, 168508— Equipos de transporte, tracción y elevación, , 169508 — Maquinaria y equipo, de las cuentas 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Para efectos de clasificar con los criterios por usted mencionados en su comunicación, deberán efectuarse las desagregaciones pertinentes a nivel de auxiliares.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000044521 DEL 01-12-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de la infraestructura proveniente de la ejecución de recursos de Cofinanciación del Sistema Integrado de Transporte Masivo – Transmetro S.A.

Doctor:  
GUSTAVO ROCHA PARRA  
Subgerente Administrativo y Financiero  
Transmetro S.A.  
Barraquilla.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500049572, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable del saldo de la cuenta 3265-Recursos de Cofinanciación por valor de \$53.277.144.653, el cual refleja la inversión efectuada por el Distrito de Barraquilla como recursos entregados para el “Fortalecimiento Patrimonial que no constituyen aportes de capital” y ejecutados en desarrollo del convenio de cofinanciación suscrito entre Transmetro en su calidad de ente gestor, el Distrito de Barraquilla y la Nación, para la financiación del Sistema Integrado de Transporte Masivo (SITM) del Área Metropolitana de Barraquilla, así:

“(…)

*Uno de los puntos estudiados por nuestros asesores externos en este proceso de adopción (...), está relacionado con la cuenta **3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN**, la cual registra un saldo en nuestros estados financieros de corte de diciembre de 2014 de **\$53.277.144.653**. Este saldo refleja la inversión efectuada por el Distrito de Barraquilla como recursos entregados para el “Fortalecimiento Patrimonial que no constituyen aportes de capital” y que están amparados en el convenio de cofinanciación suscrito entre el ente gestor, ente territorial y la Nación, ello en aplicación al concepto emitido por ustedes de referencia CGN-20142000017601 de fecha 27 de junio de 2014. Esta cuenta al no quedar contemplado en el CATALOGO GENERAL DE CUENTAS de la Resolución 139 de marzo de 2015 no podrá ser objeto de **Reclasificaciones por convergencia**, tampoco podrá ser objeto de **Ajustes por Convergencia** por no tener las condiciones para ser registrada como “Subvenciones del gobierno”. Por lo anterior solicitamos nos instruya sobre la manera correcta de contabilizar, reclasificar o ajustar el valor correspondiente al saldo de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN (...)*”

## CONSIDERACIONES

Con el fin de atender su consulta, es necesario revisar lo contemplado por la Constitución y la Ley para el financiamiento del Sistema de Servicio Público Urbano – SITM, la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación en esta misma materia y los criterios establecidos en la Resolución 414 de 2014 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos, así:

El artículo 2 de la Ley 310 de 1996, frente a la cofinanciación del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte masivo de Pasajeros, señala:

(...)”

La nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros (SITM) (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 63 de la Constitución Política Colombiana, señalo qué bienes son considerados de uso público y sus principales características, así:

(...)”

Artículo 63. Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Corte Constitucional mediante sentencia T-572 del 9 de diciembre de 1994, preciso las características de los bienes de uso público, en los siguientes términos:

(...)”

Características - Bienes de uso público. Pueden ser por naturaleza o por el destino jurídico, se caracterizan por pertenecer al Estado o a otros entes estatales, estar destinados al uso común de todos los habitantes, y por encontrarse fuera del comercio, ser imprescriptibles e inembargables.

Están definidos en la ley como aquellos que “su uso pertenece a todos los habitantes de un Territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión o de uso público o bienes públicos del Territorio (...)

(...)

a) Inalienables: significa que no se pueden negociar, esto es, vender, donar, permutar, etc.

b) Inembargables: esta característica se desprende de la anterior, pues los bienes de las entidades administrativas no pueden ser objeto de gravámenes hipotecarios, embarcos o apremios.

c) Imprescriptibles: la defensa de la integridad del dominio público frente a usurpaciones de los particulares, que, aplicándoles el régimen común, terminarían por imponerse por el transcurso del tiempo, se ha intentado encontrar, en todas las épocas, con la formulación del dogma de la imprescriptibilidad de tales bienes. Es contrario a la lógica que bienes que están destinados al uso público de los habitantes puedan ser asiento de derechos privados, es decir, que al lado del uso público pueda prosperar la propiedad particular de alguno o algunos de los asociados (...)" (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, la Corte Constitucional mediante sentencia C-183/03 del 4 de marzo de 2003, señaló quien es el titular de los bienes de uso público, así:

(...)"

La Nación es titular de los bienes de uso público por ministerio de la ley y mandato de la Constitución (...)" (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación bajo el número, CGN-20142000017601 del 27 de junio de 2014, se precisaron algunos aspectos relacionados con el Convenio de Cofinanciación suscrito entre la Nación, el Distrito de Barranquilla y Transmetro S.A, para la financiación del proyecto del SITM, así:

(...)"

**Objeto.** El presente Convenio de Cofinanciación tiene por objeto definir los montos que la Nación y el Distrito aportarán para la financiación del proyecto del SITM, las vigencias fiscales en las cuales deberán realizarse dichos aportes y las condiciones bajo las cuales deben realizarse los correspondientes desembolsos (...)

**Cláusula 4. Reglas relativas a los aportes de la Nación.** (a) Los recursos que aportará la Nación (...) se entregarán a Transmetro, como entidad titular del SITM, a través del encargo fiduciario que deberá constituir Transmetro para tal efecto, conforme a lo establecido en la presente cláusula y se destinarán exclusivamente a la financiación del Proyecto SITM (...)

Para efectos de la construcción de los componentes de infraestructura (...) Transmetro actuará como pagador (...)

**7.3 Obligaciones especiales de Transmetro.** (a) Administrar, y ejecutar los recursos aportados por la Nación y el Distrito en los términos del presente Convenio, de acuerdo a las normas legales vigentes (...)

(...) En concepto jurídico expedido por la Subdirección jurídica el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para aclarar el carácter de los recursos entregados por la Nación a la

*financiación de los SITM, en el aparte relacionado con el contexto jurídico de los convenios de cofinanciación señalo: que “(...) Como política en los documentos CONPES se definió la participación de la Nación a través del mecanismo de cofinanciación, es decir que por dichos aportes no se recibe ninguna contraprestación. Así mismo, se estableció como instrumento jurídico el Convenio de cofinanciación, a través del cual se hacen exigibles las obligaciones que las partes adquieren al momento de suscribir el mismo (...)”*

*(...) Por su parte, el numeral 2 de la exposición de las Conclusiones del mencionado concepto, señalo: “(...) De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM, son las Entidades Territoriales constituyéndose éstas en titulares de las obras. El ente gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la constitución de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos de la Nación, sin perjuicio que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial (...)” (Subrayado fuera de texto)*

El Marco Conceptual de la información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, señala y establece los principales atributos y características cualitativas de la información financiera de propósito general que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y medición de los activos dentro del estado de situación financiera, así:

*(...)”*

*Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información (...)*

**CONFIABILIDAD.** *La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad (...)*

**Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)

**Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación (...)  
(Subrayado por fuera de texto)

“(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros.

**6.1.1 Activos.** Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (...)

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo (...)

(...) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción (...)

(...) Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa (...)

(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)

(...) **6.2.1 Reconocimiento de activos.** Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no



*indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.*

*Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, puede sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros (...)*” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Dentro del contexto normativo citado y teniendo en cuenta las consideraciones expuestas anteriormente; se hace necesario señalar que la información financiera y contable de Transmetro S.A, debe atender las características cualitativas de la información contable pública previstas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública; esto es; que la información financiera refleje de forma razonable la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad registrando la totalidad de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales siguiendo los lineamientos previstos por la Resolución 414 de 2014 para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos.

Ahora bien, frente a la inquietud de establecer el tratamiento contable que debe dar Transmetro S.A, al saldo de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, dentro del proceso de elaboración del primer Estado de Situación Financiera (ESFA) siguiendo las pautas del nuevo marco normativo de la Resolución 414 de 2014; este Despacho se permite concluir que Transmetro S.A, debe realizar un estudio conjunto con el ente territorial, que le permita establecer si la inversión en infraestructura realizada por el Distrito de Barranquilla, la cual fue recibida y registrada en los estados financieros de Transmetro como recursos de cofinanciación en la cuenta contable “3265”, pueden incluirse o no de los estados financieros del Gestor, en consideración al cumplimiento de los criterios para su reconocimiento contable previsto en el nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 de 2014.

El estudio a realizar para determinar si la inversión en infraestructura debe ser incluida o excluida de los estados financieros de Transmetro, debe partir de diferentes análisis y juicios profesionales para establecer si se ejerce control sobre dicha infraestructura y si se cumplen los criterios para el reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, así como la viabilidad desde las perspectivas de las normas que configuran el ordenamiento superior que rigen para este tipo de infraestructura. Frente a esto, es importante, mencionar que una entidad contable pública reconoce un activo dentro de sus estados financieros cuando controla el recurso, es decir que puede decidir el propósito para el cual se destina esa infraestructura, prohíbe el acceso de terceras personas, asume los riesgos asociados con dichos activos, obtiene sustancialmente los beneficios económicos que se esperan fluyan de la propiedad y el valor de la misma se puede medir con fiabilidad.

Si luego de realizar estos análisis, se encuentra que Transmetro S.A, ejerce control sobre la infraestructura del SITM, procederá a mantener dichos activos en los estados financieros como Propiedad, Planta y Equipo con su contrapartida en el patrimonio. En tal caso, reclasificará la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

En caso de determinarse la no existencia de control sobre dichos bienes y/o el no cumplimiento de los criterios para su reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, la entidad procederá a realizar una conciliación integral del proyecto para determinar si bajo estas circunstancias existen partidas que a la luz de los nuevos criterios incorporados con ocasión del cambio normativo, se requiere alguna reclasificación a título de pasivos. Posteriormente realizará el ajuste contable para eliminar todos los saldos que conforman el valor en libros de la infraestructura de los estados financieros de Transmetro S.A, contra la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION y llevarse un control del proyecto en cuentas de orden con su respectiva revelación en las notas a los estados financieros y adicionalmente el saldo la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, se reclasificará a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044741 DEL 03-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de bienes entregados en usufructo

Doctor  
WILMER SÁNCHEZ ÁLVAREZ  
Gerente  
Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S. E.S.P.

Sonsón Antioquia

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 24 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004640-2 mediante el cual manifiesta:

*“Cordial saludo,*

*LA EMPRESA AGUAS DEL PÁRAMO DE SONSÓN SAS ESP, identificada con NIT 900673469-2 recibió del municipio de Sonsón, en calidad de USUFRUCTO, sin contraprestación bienes inmuebles representados en plantas de tratamiento de aguas, relleno sanitario, bocatomas, lotes y uno oficina donde la empresa presta sus servicios, todos estos con el objeto de que la empresa Aguas del Páramo de Sonsón S.A.S EPS, preste los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, tanto en la zona urbana como en la zona rural.*

*Frente a esto nos surgen las siguientes dudas:*

- *¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo El Manual de Procedimientos, adoptado por la Resolución 356 de 2007?*
- *¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a este usufructo bajo el nuevo marco normativo de la resolución 414 de septiembre de 2014 y a las mejoras que se hagan a estos bienes?”*

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

## CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su Manual de Procedimientos establece lo siguiente:

*“CAPÍTULO XIV*

*PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.*

*El procedimiento para el registro contable de las operaciones originadas en los contratos, mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación, o cualquier otra modalidad de usufructo de bienes, para operar o gestionar servicios públicos, identifica los registros que debe efectuar tanto la entidad que entrega los bienes como la que los recibe.*

[...]

#### 9. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE RECIBE LOS BIENES

La entidad contable pública que recibe los bienes, registra un crédito en la subcuenta 934619- Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) por el mismo valor del registro efectuado por la entidad que realiza la entrega.

#### 10. OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA Y SU AMORTIZACIÓN.

Para el efecto, la entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta 191511-Plantas, ductos y túneles o 191512-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

La amortización debe registrarse debitando la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. La información correspondiente a las obras y mejoras debe darse a conocer a la entidad que entregó el bien, en los términos y condiciones pactadas, para que ésta a su vez pueda ejercer los controles pertinentes.

#### 11. MANTENIMIENTO DE LOS BIENES.

Los recursos destinados al mantenimiento de los bienes, se registran debitando la subcuenta denominada Generales, de las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código Civil Colombiano en su título noveno, establece:

#### “DEL DERECHO DE USUFRUCTO

ARTICULO 823. <CONCEPTO DE USUFRUCTO> El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.

*ARTICULO 824. <DERECHOS EN EL USUFRUCTO>. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.*

[...]

*ARTICULO 860. <MEJORAS VOLUNTARIAS>. El usufructuario no tiene derecho a pedir cosa alguna por las mejoras que voluntariamente haya hecho en la cosa fructuaria; pero le será lícito alegarlas en compensación por el valor de los deterioros que se le puedan imputar, o llevarse los materiales, si puede separarlos sin detrimento de la cosa fructuaria, y el propietario no le abona lo que después de separados valdrían.*

*Lo cual se entiende sin perjuicio de las convenciones que hayan intervenido entre el usufructuario y el propietario, relativamente a mejoras, o de lo que sobre esta materia se haya previsto en la constitución del usufructo.”(Subrayado fuera de texto)*

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

*“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros*

*6.1.1 Activos*

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

*Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea*

dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

[...]

### 10.2 Medición inicial

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

[...]

### 10.3 Medición posterior

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

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

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas Para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se establece:

**“9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS**

**DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos*
- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.*
- *Los mayores valores originados en la administración de los recursos.*

**9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)**

**DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 - Acreedoras de control.*

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- *El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.*

**5111 GENERALES****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

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

**5211 GENERALES****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

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

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con relación a su primera inquietud, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Precedente establece en su capítulo catorce (14), el procedimiento para el reconocimiento contable de los bienes entregados en usufructo para empresas que operan o gestionan servicios públicos, donde se incluyen las cuentas y subcuentas tanto para las entidades que entregan los bienes como para las entidades que los reciben.



Con respecto a su segunda inquietud, con la aplicación del Nuevo Marco Normativo para las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, el tratamiento de los bienes entregados en usufructo a la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón por parte del Municipio, dependerá del control que tenga la Empresa sobre dichos bienes y si espera recibir beneficios económicos futuros por su uso.

Por lo tanto, la Empresa Aguas del Páramo de Sonsón y el Municipio de Sonsón conjuntamente establecerán con base en los criterios de control de la definición de activo para el Marco Conceptual de la Resolución y las condiciones pactadas en el usufructo como son el tiempo de duración del acuerdo, los riesgos asociados y las condiciones de restitución de los bienes, si la infraestructura para la prestación del servicio de acueducto, alcantarillado y aseo que fue entregada a la empresa debe o no ser reconocida por ésta.

Si después de realizar los correspondientes análisis, se determina que el control recae sobre la Empresa, ésta procederá a incorporarlos en sus estados financieros en el grupo de Propiedades, Planta y Equipo clasificándolos según corresponda, adicionalmente establecerá las vidas útiles, los valores residuales y los patrones de consumo de los beneficios económicos por el uso de la infraestructura conforme a lo establecido en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

Las mejoras que se realicen sobre la infraestructura, serán consideradas como mayor valor del activo en el cual se realicen, siempre y cuando estas modifiquen el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros por el uso, en caso contrario los desembolsos que se realicen serán considerados mantenimientos rutinarios y se reconocerán como gastos del período en que se incurra en ellos.

Ahora bien, si el análisis correspondiente determina que el control recae sobre el Municipio, la Empresa de Aguas del Páramo de Sonsón deberá acreditar la subcuenta 930806 Bienes de la Cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS por el valor de los bienes entregados por el Municipio y debitar la subcuenta 991510 Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Los desembolsos que se realicen en mejoras a la infraestructura para la prestación del servicio, serán reconocidos como gastos del periodo en que se incurra en ellos y utilizará la subcuenta 511112 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521110 Obras y mejoras en propiedad ajena, de la Cuenta 5211 GENERALES según corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000044751 DEL 03-12-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Establecimiento del control y reconocimiento de la infraestructura en el Estado Financiero de Apertura

Doctor  
OSCAR IVÁN CHAUTA ORTIZ  
Contador  
ESACOR EPS S.A.S.  
Córdoba - Quindío

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 30 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004764-2 mediante el cual manifiesta:

*“La Empresa de Servicios Sanitarios de Córdoba Quindío ESACOR ESP. SAS, tiene código interno 230163212. Esta es una sociedad anónima simplificada de economía mixta con una participación del 99,99% de participación accionaria de la alcaldía de Córdoba Quindío, y que actualmente presta los servicios de acueducto y alcantarillado en el municipio. Aclarando que el Municipio de Córdoba es de sexta categoría.*

*De acuerdo a los marcos normativos emitidos por la Contaduría General de Nación, la empresa se debe regir de acuerdo a lo establecido en la Resolución No. 414 de 2014.*

*De acuerdo a lo anterior y teniendo en cuenta que la Resolución 437 de 2015, estableció que es obligatorio presentar el día 15 de octubre el Estado de Situación Financiera de Apertura con corte a 01 de enero de 2015, realizó la siguiente consulta, con relación a la situación que actualmente presenta la empresa con su propiedad, planta y equipo:*

*En los años 90, en el Municipio de Córdoba Quindío, se realizó un referendo, en el cual la población definió que querían que los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo lo prestara una empresa del municipio, esto teniendo en cuenta que los servicios los venía prestando una empresa del departamento del Quindío denominada ESAQUIN.*

*Por lo anterior, la empresa ESAQUIN, le traspaso al departamento del Quindío la propiedad, planta y equipo constituida por las redes de acueducto, alcantarillado y aseo al departamento, sin especificar valores individuales sino todos los bienes por un valor global,*

*sin especificar la fecha de puesta en marcha de dichos bienes, la vida útil estimada, ni la depreciación acumulada de los mismos.*

*De esa misma forma el departamento del Quindío, le traspaso dichos bienes al Municipio del Córdoba, y este a su vez se los paso a la nueva empresa de servicios públicos creada en Córdoba.*

*En la vigencia 2005 se llevó a cabo un avalúo catastral de dichos bienes, los cuales ascendieron a \$1.300.000.000.*

*Que las empresas tienen registrada en su contabilidad la Propiedad, Planta y Equipo de acuerdo a un Avalúo que data del año 2005.*

*En la vigencia 2008, la empresa sufre una transformación, y se convierte en una sociedad anónima, en la cual el municipio de Córdoba tiene el 99,999% de las acciones, las cuales ascendieron a \$300.000.000, representados en la propiedad, planta y equipo.*

*Que debido a lo anterior, la empresa registro en su propiedad, planta y equipo el valor de \$300.000.000, enviando a cuentas de orden el valor de 1.000 millones de pesos.*

*Que en la contabilidad del municipio, no tienen registrado ningún valor por esta propiedad, planta y equipo.*

*Que a esta propiedad, planta y equipo y a los bienes de la cuenta de orden no se les ha hecho depreciación.*

*Que desde el 2005 la red de acueducto y alcantarillado han crecido en el municipio, sin embargo estas ampliaciones no se encuentran registradas en la contabilidad.*

*Que actualmente para el desarrollo de un nuevo avalúo, se debe tener como primera medida el levantamiento catastral actualizado, el cual lo está elaborando el Departamento del Quindío a través de una consultoría, levantamiento que de acuerdo a las consultas realizadas, estará listo para finales de la presente vigencia.*

*Que con el levantamiento catastral actualizado, se puede proceder a realizar el avalúo de la propiedad, planta y equipo, sin embargo en la actualidad la empresa no cuenta con los recursos financieros para llevar a cabo la contratación de dicho avalúo, y al interior de la empresa no se cuenta con el personal idóneo para realizar el mismo.*

*Que teniendo en cuenta las consideraciones establecidas en el nuevo marco normativo para reconocer un activo, con relación al control de los mismos, Se solicita*

- *Concepto, con el fin de determinar si la empresa tiene el control de la propiedad, planta y equipo, esto teniendo en cuenta el grado de participación accionaria que tiene el municipio; o si lo que la alcaldía le otorgó a la empresa fue una concesión, y por tal no puedo registrar esos bienes en mi contabilidad.*
- *Qué acciones la empresa debe realizar con el fin de incluir o excluir de forma idónea y de acuerdo a la normatividad de las NIIF la propiedad, planta y equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura.”*

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 establece:

*“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros*

### 6.1.1 Activos

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.” (Subrayado fuera de texto)*

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

*“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO*

### 10.1 Reconocimiento

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios;*

para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.”(Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014 establece las actividades pertinentes para la incorporación de los activos de Propiedades Planta y Equipo en el Estado de Situación Financiera de Apertura así:

[...]

#### 1.1.9 Propiedades, planta y equipo

[...]

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

[...]

- *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones

[...]

- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que

tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.”(Subrayado fuera de texto)

Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno en su capítulo V establece:

#### **“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE**

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

##### **a. Reconocimiento y medición de activos en concesión**

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las Normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

*Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.”(Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- De acuerdo con el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, la definición de Activo establece que son los recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. El control es ejercido por una empresa si puede entre otras cosas, decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtener sustancialmente los beneficios producto del uso del activo, prohibir el acceso a terceras personas y asumir los riesgos asociados al uso del mismo.

A su vez, la Norma de Propiedades Planta y Equipo establece como características principales para su reconocimiento las siguientes:

- 5 El activo debe ser tangible.
- 6 El activo debe ser usado por la empresa en las diferentes actividades relacionadas con su objeto social.
- 7 El activo no está disponible para la venta.
- 8 El activo se espera usar por más de un periodo contable.

Por otra parte, la Norma de Acuerdos de Concesión del Modelo de Gobierno establece con relación al reconocimiento y medición de los activos entregados, que la entidad concedente deberá reconocer los activos siempre y cuando:

- Controle y regule el tipo de servicio que se presta, los destinatarios y el precio del mismo.
- Controle a través de la propiedad, del derecho de uso u otra vía, cualquier participación residual significativa a lo largo del periodo de concesión.

En este orden de ideas, la Empresa de Servicios Sanitarios de Córdoba—ESACOR E.S.P. S.A.S. junto con el Municipio de Córdoba deberán establecer de manera conjunta quien posee el control de los activos de infraestructura, evaluando los criterios anteriormente mencionados e incluyendo los acuerdos firmados hasta la fecha, entre el Municipio y la Empresa.

Si como resultado de la evaluación se establece que el control de los activos está en cabeza de ESACOR E.S.P. S.A.S., los activos de infraestructura que se encuentran

registrados sus cuentas de orden, deberán ser incorporados en las cuentas correspondientes del grupo de Propiedades Planta y Equipo, de acuerdo con la naturaleza de los bienes.

Si por el contrario, el resultado de la evaluación establece que el control de los activos está en cabeza del Municipio de Córdoba, los activos de infraestructura que se encuentran registrados en las cuentas de orden de ESACOR E.S.P. S.A.S. permanecerán allí registradas y no realizará ningún tipo de incorporación en su estado de situación financiera de apertura, y corresponderá al Municipio reconocerlos en sus Estados Financieros de acuerdo a las Normas de Propiedades Planta y Equipo y de Concesión establecidas en el nuevo Marco de Gobierno.

- El Instructivo 002 de 2014 presenta las actividades que debe realizar una Empresa para elaborar el Estado de Situación Financiera de apertura, sin exonerarla de realizar análisis y aplicar aspectos adicionales que consideren pertinentes para llevar a cabo con éxito el proceso.

El numeral 1.1.9 de dicho instructivo, establece los mismos criterios de reconocimiento de la Norma de Propiedades Planta y Equipo de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto una empresa deberá analizar si los activos reconocidos actualmente como Propiedades Planta y Equipo en sus Estados Financieros los cumplen.

Entre los criterios que deben analizar, se encuentran el uso que se le está dando actualmente a dicho activo, si el activo está o no disponible para la venta y si dicho activo se piensa usar por más de un período contable.

Adicionalmente, una empresa debe analizar todos los acuerdos suscritos que involucren activos de Propiedades, Planta y Equipo y su reconocimiento actual, además las partidas reconocidas en las diferentes cuentas para los Bienes de Uso público, Bienes Históricos y culturales, Bienes Entregados a terceros y Bienes recibidos de terceros, con el fin de establecer si cumplen con los criterios establecidos para el reconocimiento como Propiedades Planta y equipo, y poder mantenerlos en su clasificación actual, o si deben ser reclasificados o dados de baja en cuentas por no cumplir los criterios para su reconocimiento.

Para la medición, se seguirá cualquiera de las tres alternativas que sugiere el Instructivo, y su escogencia dependerá de las características y condiciones del activo de Propiedades, Planta y equipo que posea la Empresa.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20152000044931 DEL 07-12-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo.
	<b>SUBTEMA</b>	Medición en la fecha de transición del terreno en donde se encuentran las instalaciones del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta y el cual está pendiente de legalizar

Doctora:

CLAUDIA MARCELA ROJAS DAZA

Directora General

Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES:**

Me refiero a su comunicación del 18 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-550-004561-2, en la cual manifiesta:

“(…)

*Los terrenos donde actualmente funciona la E.S.E., Hospital Universitario Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, bajo la nomenclatura Avenida 1ª No. 13ª - 61 en la localidad Antonio Nariño de Bogotá, en calidad de poseedor, fue una cesión que realizará en 1934 el Hospital San Juan de Dios, a cargo de ese entonces de la Beneficencia de Cundinamarca, del globo hospitalario de la Hortúa. Las instalaciones del CDFLLA son un bien de interés cultural del ámbito nacional BIN, de acuerdo con la Resolución 2728 de 2010 del Ministerio de la Cultura, asimismo, es un bien cultural distrital de conservación integral, según lo dispuso el Decreto Distrital No. 606 de 2001.*

*El Hospital Universitario Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta E.S.E presenta a 31 de diciembre de 2014 terrenos pendientes de legalizar correspondiente al lote 04 donde se encuentran sus instalaciones desde el año 1934, el cual forma parte del predio de mayor extensión identificado con matrícula inmobiliaria N° 505 — 379361 perteneciente a la Fundación San Juan de Dios e Instituto Materno Infantil en liquidación, transferido a título de compraventa a la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C. — ERU, soportado a través de la Resolución No. 0004 del 14 de enero de 2015.*

*En el mes de julio de 2014 la Fundación San Juan de Dios e Instituto Materno Infantil en liquidación, realizó convocatoria pública No 002 de 2014, cuyo objeto fue la venta de bienes*

*inmuebles de sus establecimientos hospitalarios, de conformidad con la resolución No 3297 de Diciembre 13 de 2013 en la que el Ministerio de Cultura autorizó la enajenación de todo el predio de mayor extensión, para lo cual el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta estaba interesado en la compraventa del lote 04 en el que se encuentra ubicada la entidad, ante la gestión realizada no fue posible obtener una modificación a la convocatoria que permitiera ofertar únicamente por este predio, ya que el Ministerio de Cultura no hizo la correspondiente autorización.*

*Mediante resolución 0170 del 17 de marzo de 2015 expedida por el registrador de Instrumentos Públicos de la zona sur de Bogotá D.C., se determinó que el acta de registro de la venta del inmueble, realizado entre el Asilo de Locos, locas, mendigos, varones y el Hospital San Juan de Dios, contenida en la escritura 463 del 10 de marzo de 1924 de la notaria segunda de Bogotá D.C., es manifiestamente ilegal en razón a que ningún de los dos establecimientos de salud y beneficencia tenían vocación de acceder al registro de instrumentos públicos, en la medida que ninguno de ellos tenía reconocimiento de personería jurídica que les permitiera ‘ejercer derechos y contraer obligaciones, amén que el vendedor de los asilos no se encontraba inscrito como propietario del inmueble’. A partir de ahí, se presenta **una cadena de errores e ilegalidades en los procesos de venta que invalidan los registros de traspasos de propietarios con dominio sobre los predios.***

*En virtud a la situación presentada, el registrador de instrumentos públicos zona sur se abstuvo de registrar el bien aduciendo lo anteriormente expuesto, por lo que la Alcaldía Distrital tomo la determinación de expedir un acto administrativo mediante el cual se determinaba la expropiación administrativa del bien inmueble para lo cual la Dirección del Centro Dermatológico realizó las diligencias pertinentes para tener la información precisa y fidedigna sobre el trámite que se ha venido desarrollando, referente al proceso de negociación de los predios donde actualmente se encuentra ubicada la Fundación San Juan de Dios en liquidación, toda vez que el Hospital Universitario del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, se encuentra dentro del mencionado inmueble ocupando una porción del mismo, por lo que se le solicito a la empresa de renovación urbana nos manifestara cual es la situación actual de esa adjudicación al Distrito por parte de la Gobernación de Cundinamarca, así como la actuación surtida respecto a la expropiación administrativa que se viene dando en razón a la negativa llevada a cabo por el Registrador De Instrumentos Público del Distrito de Bogotá — Sede Sur. Encontrándose que existe actualmente en vista de dicha situación un litigio entre las entidades.*

*Este inmueble fue incorporado en la Propiedad Planta y Equipo del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3.16 de la carta circular 72 de 2006 de la Contaduría General de la Nación con relación a la homologación de las cuentas de bienes de beneficio y uso público que no cumplen la condición de la medición monetaria confiable.*

*De acuerdo al Nuevo Marco Normativo expedido por la Contaduría General de la Nación a través de la resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, se reconoce un activo en los estados financieros de una entidad siempre y cuando cumpla los siguientes criterios de reconocimiento:*

*‘Los activos son recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros.*

*El control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede:*

- 1. Decidir el propósito para el cual se destina el activo;*
- 2. Obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo;*
- 3. Puede prohibir a terceras personas el acceso al activo; y*
- 4. Asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

***Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso.’***

*Se consulta:*

*Teniendo en cuenta la nueva reglamentación contable y financiera, donde para reconocer un activo no es necesario tener la titularidad legal del bien, ¿puede el Hospital Universitario Centro Dermatológico ‘Federico Lleras Acosta reconocer dentro del estado de situación financiera de apertura (en sus propiedades planta y equipo) el lote No 04, a un valor aceptado por la nueva normatividad, partiendo de la situación expuesta anteriormente?*

*(...)”*

En la mesa de trabajo llevada a cabo el 9 de octubre de 2015, en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta presentó el valor del avalúo técnico del Lote 04 mediante el Informe de Avalúo del 19 de junio de 2015 elaborado por la Inmobiliaria Bogotá.

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

## **“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### **6.1.1 Activos**

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(...)”

### **CAPÍTULO I. ACTIVOS**

(...)

## **10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

(...)

### **10.5 Revelaciones**

*La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:*

(...)

*9 El valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos.*

*10 La información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y*

(...)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se orientan las actividades a realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, establece:

“(...)

## **1.1 ACTIVOS**

(...)

### **1.1.9 Propiedades, planta y equipo**

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- a. Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
    - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
    - Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos

estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta determinará si el Lote No. 04, en el que se encuentran ubicadas sus instalaciones, cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, la titularidad jurídica del terreno, no es esencial a efecto de determinar el control del mismo.

Por lo anterior, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, determinará si controla el terreno, si puede, entre otras circunstancias, decidir el propósito para el cual se destina el terreno, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, asumir sustancialmente los riesgos asociados con el terreno, así como, la probabilidad de entregar el predio.

Si en la fecha de transición, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta determina que el terreno cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, lo clasificará como propiedades, planta y equipo, al tratarse de un recurso tangible empleados por la empresa para la prestación de servicios y para propósitos administrativos.

Vale la pena señalar, que dentro de las exigencias mínimas de revelación para cada clase de Propiedad, planta y equipo, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta deberá revelar el valor en libros de los activos cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción y la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la



titularidad o derecho de dominio.

Para efectos de la medición del terreno en la fecha de transición, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta utilizará una de las tres alternativas de cálculo establecidas en el Instructivo 002 de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo, y la cuales se encuentran citadas en la sección de consideraciones del presente concepto.

Teniendo en cuenta que en la mesa de trabajo llevada a cabo en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, el 9 de octubre de 2015, el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta presentó el valor del avalúo técnico del Lote 04 mediante el Informe de Avalúo del 19 de junio de 2015 elaborado por la Inmobiliaria Bogotá, y considerando que una de las alternativas señaladas en el Instructivo 002 de 2014 respecto a las Propiedades, planta y equipo, permite utilizar el valor de mercado o el costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta podrá utilizar el valor del avalúo técnico presentado para medir en el terreno clasificado como Propiedad, planta y equipo; si y sólo sí, no han existido variaciones del valor del terreno entre la fecha transición y la fecha del avalúo, de lo contrario el Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta, deberá ajustar el valor del avalúo con el propósito de mostrar el valor del terreno en la fecha de transición.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000045411 DEL 11-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento en la fecha de transición del terreno en donde se encuentran las instalaciones del Hospital San Antonio de Mitú E.S.E.

Doctora:  
ZUNNY GONGORA  
Gerente (E)  
Hospital San Antonio de Mitú E.S.E.  
Mitú – Vaupés

**ANTECEDENTES:**

Me refiero a su comunicación del 16 de septiembre de 2015, radicada con el número 2015-

550-004570-2, en la cual manifiesta:

“(…)

*El Hospital San Antonio Empresa Social del Estado es una entidad de categoría especial, pública, descentralizada y de orden departamental, dotada de personería jurídica y autonomía administrativa y sometida al régimen jurídico previsto en la ley 100 de 1993, creada Mediante la ordenanza N° 037 de diciembre 3 de 1998 de la Asamblea Departamental del Vaupés, como Empresa Social del Estado Hospital San Antonio de mediana complejidad y II nivel de atención. La misma Ordenanza sobre el Patrimonio en su artículo sexto, estipula ‘Conformarán el patrimonio de la empresa:*

- a. Todos los bienes y recursos que actualmente posea a cualquier título.*
- b. Todos los bienes que el servicio de Salud del Vaupés transfiera a la Empresa como resultado de los procesos de descentralización y reestructuración.*
- c. Los que la Nación, el Departamento y los Municipios le transfieran a cualquier título ……….’ (sic)*

*Mediante resolución N° 14685 de 29 de Octubre de 1990 del Ministerio de Salud el Hospital fue clasificado como institución Prestadora de Servicios de Segundo Nivel. La red de prestación de servicios de salud del Departamento de Vaupés es una sola, en consideración que en este ente territorial sólo opera la E.S.E Hospital San Antonio de Mitú, como único prestador público de servicios de salud.*

*Por lo anterior y teniendo en cuenta el Instructivo No. 002 de 2014 [establece: ‘En circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo si los riesgos y los beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo.’ (Subrayado fuera de texto)] (sic), la ESE San Antonio legalmente no es la dueña del terreno, la edificación está siendo utilizada por ella para prestar los servicios de salud, de modo que los riesgos y beneficios asociados al activo en mención se encuentran a cargo del Hospital, por lo expuesto solicitamos su concepto y procedimiento para reconocer e incorporar en los estados financieros el terreno en donde está construido el Hospital.*

*(…)”*

Al respecto se atiende su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las

empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

**“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

**6.1.1 Activos**

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, prescriben que:

“(…)

## CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1 Reconocimiento

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

(...)

#### 10.2 Medición inicial

(...)

*Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.*

(...)

#### 10.5 Revelaciones

*La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:*

(...)

- 11 el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos*
- 12 la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); y*

(...)

## **CAPÍTULO V OTRAS NORMAS**

(...)

### **2.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se orientan las actividades a realizar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, establece:

“(...)

### **1.1 ACTIVOS**

(...)

#### **1.1.9 Propiedades, planta y equipo**

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las

empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- e. *Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.*
- f. *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- g. *Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.*
- h. *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
  - *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*
    - *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
    - *Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el*

*elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*

- *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que*

*corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 11 de marzo de 2015, establece respecto a la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, lo siguiente:

“Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.”

#### **CONCLUSIONES:**

Atendiendo las anteriores consideraciones, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. determinará si el terreno, en el que se encuentran ubicadas sus instalaciones, cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, teniendo en cuenta que, bajo el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, la titularidad jurídica no es esencial a efecto de determinar el control de un activo.

Por lo anterior, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., determinará si controla el terreno, si puede, entre otras circunstancias, decidir el propósito para el cual se destina, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el terreno.

Si en la fecha de transición, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., determina que el terreno cumple con las condiciones para el reconocimiento de un activo, lo clasificará como propiedades, planta y equipo, al tratarse de un recurso tangible empleado por la empresa para la prestación de servicios y para propósitos administrativos y lo contabilizará de conformidad con la Norma de Subvenciones, pues se adquirió sin cargo alguno.



En razón de lo anterior, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E., incorporará el terreno en su situación financiera afectando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, toda vez que el ingreso por subvención, si se hubiese aplicado desde siempre el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, debería haberse reconocido en la medida en que la infraestructura del Hospital era construida, al cumplir la condición de la subvención de destinar el terreno para tal fin.

Para efectos de la medición del terreno en la fecha de transición, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. utilizará una de las tres alternativas de cálculo establecidas en el Instructivo 002 de 2014 en relación con las Propiedades, planta y equipo, y la cuales se encuentran citadas en la sección de consideraciones del presente concepto.

Vale la pena señalar, que dentro de las exigencias mínimas de revelación para cada clase de Propiedad, planta y equipo, el Hospital San Antonio de Mitú E.S.E. deberá revelar el valor en libros de los activos cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción y la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000046071 DEL 17-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Medición en la fecha de transición de los Bienes Históricos y Culturales, clasificados como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión.

Señora:  
 ANDREA LUCÍA SANCHEZ SANABRIA  
 Coordinadora de Gestión Financiera  
 Artesanías de Colombia S.A.  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación del 8 de octubre de 2015, radicada con el número 2015-550-004926-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

*De acuerdo con el instructivo No.002 del 08 de septiembre de 2014, por el cual se emiten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para las empresas al aplicar la Resolución 414 del 2014, solicitamos emitir su concepto sobre la situación particular que a continuación se detalla:*

*Artesanías de Colombia S.A., registra en la cuenta de propiedad planta y equipo un bien inmueble declarado monumento nacional mediante el decreto 1584 de 1975.*

*En el año 2013 de acuerdo a la normatividad de realizar avalúo de los bienes de las entidades, se registró contablemente el avalúo del bien en las cuentas correspondientes a las valorizaciones, cuyo valor asciende a \$18.145.428, 182, y el costo histórico del bien es de \$28.353.669.*

*De acuerdo a la circular en mención en el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo, en el párrafo 3 de propiedades planta y equipo, reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente donde se mencionan los Bienes Históricos y Culturales y el literal C donde señala que se debe eliminar las valorizaciones al patrimonio en la cuenta superávit por valorizaciones.*

*La consulta en concreto es, si para nuestro caso revisando el valor tan representativo de esta valorización que equivale al 57.71% del total del patrimonio, debemos registrar la operación de eliminar esta valorización de nuestros Estados Financieros.*

(…)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera dispuesto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece respecto a las características cualitativas de la información financiera, lo siguiente:

“Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.”

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. (...)

(...)

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. (...)

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014, por el cual se emiten las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, respecto a las Propiedades, planta y equipo y a las Propiedades de inversión, establece:

“(...)

i. *Propiedades, planta y equipo*

*De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

(...)

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.*

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- Identificar y clasificar la propiedad, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
    - 13 *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
    - 14 *Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.*

- 15 *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 16 *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
  - *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

*Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

ii. *Propiedades de inversión*

De acuerdo con el nuevo marco normativo las propiedades de inversión son activos representados en terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas; también comprenden los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, siempre y cuando tengan la probabilidad de generar beneficios económicos futuros.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo. No obstante, las empresas deberán analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuentas de Bienes de Beneficio y uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- i. Identificar y clasificar las propiedades de inversión por su naturaleza, como terrenos y edificaciones. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades de inversión que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- j. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014 afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- k. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- l. Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor determinado de la siguiente forma:

- jjj) *Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- kkk) *Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con el ítem anterior. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- lll) *Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.*
- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- *Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.

## CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, Artesanías de Colombia S.A. determinará en primer lugar, si el edificio declarado monumento nacional mediante el Decreto 1584 de 1975, debe ser clasificado como Propiedades, planta y equipo o como Propiedades de inversión con ocasión a la implementación del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El edificio será clasificado como Propiedades, planta y equipo si representa un activo tangible empleado por Artesanías de Colombia S.A., para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios o para propósitos administrativos y será clasificado como Propiedades de Inversión si se tiene para generar rentas, plusvalías o ambas.

Para efectos de la medición del edificio en la fecha de transición e independientemente de su clasificación, el Instructivo 002 de 2014 establece que se deben eliminar las provisiones y las valorizaciones reconocidas a 31 de diciembre de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación y en la cuenta Superávit por Valorizaciones respectivamente.

Sin embargo, el proceso de medición del edificio en la fecha de transición, no culmina al realizar las actividades anteriormente señaladas, toda vez que Artesanías de Colombia S.A. debe seleccionar una de las tres alternativas de medición sugeridas en el Instructivo 002 de 2014: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo.



Considerando que Artesanías de Colombia S.A. efectuó un avalúo del edificio en el año 2013, podría seleccionar la alternativa del valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo, y de resultar seleccionada esta opción, se efectuarán las siguientes actividades:

- Ajustar el valor actualizado del edificio para reflejar cambios en un índice general o específico de precios, considerando las valorizaciones o provisiones que se tenían al 31 de diciembre de 2014 y que se reconocían de manera separada.
- Afectar directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación por la diferencia surgida entre el valor calculado en el numeral anterior y el valor que se había determinado al eliminar las provisiones y las valorizaciones.
- Con referencia al valor actualizado ajustado, calcular la depreciación acumulada que tendría el edificio desde la fecha del avalúo y la fecha de transición, determinando la vida útil del activo y calculando la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia que surja entre la nueva depreciación acumulada calculada y la depreciación acumulada reconocida al 31 de diciembre de 2014, afectará el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si en la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el Instructivo 002 de 2014 para el deterioro del valor de los activos.

Ahora bien, si al considerar las características cualitativas de la información financiera señaladas en el Marco Conceptual del anexo de la Resolución 414 de 2014, la medición efectuada bajo la alternativa anteriormente expuesta, no conlleva a alcanzar una información relevante y fielmente representada; Artesanías de Colombia S.A. seleccionará una de las alternativas restantes para medir el edificio en la fecha de transición, la cual le permitirá preparar y presentar información financiera útil a los distintos usuarios. Para el efecto, Artesanías de Colombia S.A. realizará diferentes actividades señaladas en el Instructivo 002 de 2014 para cada alternativa planteada, las cuales se encuentran transcritas en las consideraciones del presente concepto.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000046711 DEL 23-12-15**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

353

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de una Planta de Tratamiento de aguas Residuales producto de convenio interadministrativo.

Doctora  
 DEYANID PEÑA VARELA  
 Asesora Control Interno  
 EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.  
 Chiquinquirá - Boyacá

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 9 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005429-2 mediante el cual manifiesta:

*“El presente se quiere exponer la siguiente situación:*

*El Ministerio de vivienda ciudad y territorio atreves(sic) del viceministerio de agua potable y saneamiento básico siguiendo el marco de lo establecido en la resolución 0379 de 2012 y verificando el cumplimiento de los requisitos legales, técnicos financieros y ambientales viabilizo y aprobó el proyecto del sector agua potable y saneamiento básico dentro del programa AGUA PARA LA PROSPERIDAD con el proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas (PTAR) en el municipio de Chiquinquirá— Boyacá “ fue radicado ante el 22 de agosto del 2012*

*Para la ejecución del proyecto referido el 31 de diciembre del 2012, se suscribió el marco del convenio interadministrativo 109 /2013 de cooperación celebrado entre el ministerio de*

vivienda ciudad y la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá cuyo objeto es “Aunar esfuerzo para apoyar la construcción e interventoría del proyecto denominado construcción planta de tratamiento de aguas residuales domesticas PTAR en el municipio de Chiquinquirá y establecer las condiciones para hacer efectivo el apoyo financiero de la nación al municipio de Chiquinquirá departamento de Boyacá”, para la ejecución del proyecto se financiará por el ministerio por un valor de \$19.655.556.088 y la corporación autónoma regional CAR \$2.434.403.736 para un valor total \$22.089089.959.824 que se destinaran para la construcción y suministro \$437.199.038 para el seguimiento y \$1.767.196.786 para la interventoría para total \$24.294.355.648

Para el desarrollo del objeto del contrato referido FINDETER suscribió con la FIDUCIARIA BOGOTA S.A. un contrato de fiducia mercantil que tiene como alcance entre otras cosas adjudicación de las obras y las interventorías mismas es por esto que mediante la convocatoria PAF-ATF-044-2013 se adjudicó el contrato de la obra CONSORCIO ALIANZA YDN CHIQUINQUIRA el día 2 de abril de 2013 por un valor de \$21.142.407.457 con una ejecución en de 24 meses el acta de inicio de obra se genera el día 16 de mayo de 2013, así la fecha de terminación es el día 15 de mayo de 2015.

Que en el marco del convenio 109 de 2013 de interadministrativo de cooperación técnica y apoyo financiero celebrado entre el ministerio de vivienda ciudad y territorio, la financiera de desarrollo territorial FINDETER S.A, corporación autónoma regional CAR y el municipio de Chiquinquirá Boyacá. CLAUSULA CUARTA obligaciones del municipio numeral 12) Garantizar la operación de la infraestructura afecta a la prestación del servicio de alcantarillado objeto del presente convenio a través de la empresa de servicios públicos domiciliarios que preste los servicios de agua potable y saneamiento básico en el municipio.

Que mediante escritura pública No 320 de 27 de abril de 1999, se formalizo la transformación de la empresa de servicios públicos de Chiquinquirá establecimiento público, en empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., de orden municipal.

Que la empresa es una entidad de carácter industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRAE.S.P., que tiene por objeto principal la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, y las actividades complementarias de los mismos.

Que en el artículo 87, numeral 87.9 de la ley 142 de 1994, modificado por el artículo 99 de la ley 1450 de 2011, dispone lo siguiente:

“87.9 Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos Domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas

que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos”.

Que mediante Artículo 2º Metodología de cálculo de los costos de referencia por aportes bajo condición de las entidades públicas a las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado en la resolución CRA 464 DE 2008 por la cual se establece la metodología de cálculo de los descuentos en las tarifas de los usuarios por los aportes de bienes y de derechos de los que trata el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007, que modificó el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, para los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado. La cual deberá ser aplicada por parte de la empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P.

Que empresa industrial y comercial de servicios públicos de Chiquinquirá EMPOCHIQUINQUIRA E. S. P. operará y mantener la Planta de tratamiento de agua residual PTAR por un valor de VEINTIÚN MIL CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES CUATRO CIENTOS SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y SIETE PESOS (\$21. 142.407.457. oo) M/Cte.

La planta de tratamiento de agua residual PTAR se compone de:

1. Estructura de bombeo unificada
2. Tratamiento preliminar
3. Cuatro tanques tipo SBR (Secuencia Biológica Reactor)
4. Sistema de desinfección UV
5. Subestación eléctrica y planta de suplencia.
6. Caseta de control, subestación eléctrica, Cuatro (4) sopladores y caseta de lodos.
7. Sistema de deshidratación de lodos
8. Sistema de drenaje en tubería Novafort desde 8” hasta 39”
9. Sistema general de tuberías para procesos en hierro dúctil desde 4” hasta 24”
10. Cerramiento perimetral en malla eslabonada.

Que mediante convenio de aporte bajo condición el municipio de Chiquinquirá transferirá la planta de tratamiento de agua residual. Donde expresa “el presente convenio no implica situación de fondos, ni incorporación de los recursos en el presupuesto o patrimonio autónomo de la empresa EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P.”

Por lo anterior quiero formular la siguiente pregunta.

1 ¿Cómo se contabilizará y bajo que código en el plan único de cuentas de la cuenta, que se afectará para el control de la planta de tratamiento de agua residual?”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

[...]

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

[...]

#### 6.1.1 Activos

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

*En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.*

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

### 10.2 Medición inicial

[...]

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

## 2. SUBVENCIONES

### 2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

[...]

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.  
(Subrayado fuera de texto)

[...]

### 2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.  
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo general de cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluido en la Resolución 139 de 2015 el cual establece:

#### 4430 SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie. Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

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

#### **SE ACREDITA CON:**

- El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

#### *“CAPÍTULO III*

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

#### **25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN**

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.



[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar a partir de los marcos normativos vigentes a la fecha en la que realiza su consulta, lo siguiente:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato y los acuerdos interadministrativos, no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto le corresponde a EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., evaluar con base en el acuerdo o contrato a través del cual le hacen entrega de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, el grado de control sobre la misma y que fue entregada por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales le generará beneficios económicos futuros a la empresa.
- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales.
- Usará La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por la mayor parte de la vida económica del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. determina que La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales es un activo, procederá a registrarlo por el valor en libros que está reconocido en los estados financieros del Municipio, el cual es de \$21.142.407.457 millones de pesos, debitando la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y acreditando las subcuenta 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Luego de reconocer La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la medición posterior.

En caso contrario, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo de La Planta de Tratamiento de Aguas Residuales por el plazo pactado en el acuerdo. Para realizar lo anterior, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre una Planta de Tratamiento de Aguas Residuales y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

#### Régimen de Contabilidad Precedente

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA. Este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000027081 del 19-06-2015  
 20152000032741 del 10-08-2015  
 20152000036041 del 10-09-2015  
 20152000037271 del 30-09-2015  
 20152000040031 del 21-10-2015  
 20152000042651 del 30-10-2015

20152000044541 del 01-12-2015

\*\*\*

**3.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000002371 del 06-02-2015

20152000035641 del 04-09-2015

20152000039231 del 21-10-2015

20152000042651 del 30-10-2015

\*\*\*

**3.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES****CONCEPTO No. 20152000033471 DEL 13-08-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Activos Intangibles
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de los prototipos construidos por INDUMIL

Capitán  
HELÍ ROJAS ROBLES  
Subgerente Financiero  
Industria Militar-INDUMIL  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

*Me refiero a su oficio del 06 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003466-2 mediante el cual manifiesta:*

*“Respetado Doctor*

*Considerando que, la Industria Militar es una Empresa Industrial y Comercial del Estado, enmarcada por el Régimen de Contabilidad Pública y cuyo objeto social es: “Desarrollar la política del Gobierno Nacional en materia de importación, producción y comercialización de*

*armas, municiones, explosivos, accesorios, servicios y elementos complementarios...” y, en aras del cumplimiento de este objeto social, INDUMIL, en conjunto con otras entidades ha establecido convenios para la inversión en proyectos de Investigación y desarrollo en el ámbito de la Defensa Nacional.*

*Conforme a lo expuesto anteriormente, durante la ejecución de dichos convenios se construyeron ejemplares catalogados como prototipos, los cuales pueden ser utilizados para el perfeccionamiento de los diferentes diseños a desarrollar y, dado que estos prototipos fueron financiados con recursos de la Industria Militar, se debe reconocer su valor dentro de los Estados Financieros de INDUMIL.*

*Por lo anterior, comedidamente me permito solicitar al Doctor Pedro Luis Bohórquez Ramírez Contador General de la Nación, emitir concepto respecto al tratamiento contable que se debe aplicar actualmente para el reconocimiento en los Estados Financieros de la Industria Militar de los prototipos y, teniendo en cuenta que INDUMIL se encuentra en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); ¿a qué cuenta contable se debe asociar su reconocimiento?” (Subrayado fuera de texto)*

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

## **CONSIDERACIONES**

*En el numeral 12 del Capítulo primero de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco normativo de la Resolución 414 de 2014 establece:*

*“12. Activos Intangibles*

*[...]*

*La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos*

*La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la empresa identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.*

*La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la empresa con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.*

La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la empresa puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos en el futuro. Para esto último, la empresa demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que el mismo le genere a la empresa en caso de que vaya a utilizarse internamente.”

Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la empresa determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo, con el fin de tratar el elemento como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.  
(Subrayado fuera de texto)

[...]

### 12.2.2 Activos intangibles generados internamente

Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

El tratamiento contable de los prototipos que diseña y construye INDUMIL dependerá de la determinación que tome la entidad con respecto a la importancia que tiene la parte intangible incluida en dichos prototipos.

Sí la entidad evalúa que la parte material del prototipo tiene una importancia secundaria con respecto a su componente intangible, el cual corresponde al conocimiento incorporado, el prototipo será reconocido como un Activo Intangible y por lo tanto INDUMIL realizará lo siguiente:

Inicialmente, deberá identificar y separar los desembolsos de investigación de aquellos realizados en la fase de desarrollo, los primeros serán tratados como gastos y afectarán el resultado del periodo en el que se hicieron los desembolsos, los segundos serán el costo inicial del activo intangible (prototipo) y corresponderán a todos los desembolsos directamente atribuidos para dejar el prototipo en las condiciones establecidas por INDUMIL para su uso.

En el caso de no poder identificar y separar los desembolsos de investigación y desarrollos, la entidad tratará todos los desembolsos como gastos y no podrán reconocer ningún prototipo como un activo intangible.

Posteriormente, la entidad deberá realizar las diferentes actividades de la norma de Activos intangibles para la medición posterior, las cuales incluyen, cálculo de la amortización, del valor residual y de la vida útil. Adicionalmente, la entidad determinará si existen evidencias de deterioro del activo intangible

El Valor residual puede ser cero si no existe un compromiso de compra por un tercero al final de la vida útil o un mercado activo para los prototipos.

Finalmente, se dará de baja de los estados financieros, los prototipos que ya no cumplan con los requerimientos establecidos en la norma, y las ganancias o pérdidas surgidas de la baja en cuentas, serán reconocidas en el resultado del periodo.

En caso contrario, si INDUMIL determina que el componente material de los prototipos es más importante que el componente intangible (conocimiento) incorporado, la entidad seguirá lo establecido en las normas de Inventarios o de Propiedades, Planta y Equipo. según corresponda, siempre y cuando se cumplan los criterios para su reconocimiento, y medición fiable que contemplan estas normas. En caso contrario, se reconocerán como gastos.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000034421 DEL 24-08-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Activos Intangibles
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de concesiones recursos renovables como activo intangible

Señor  
CARLOS ECHEVERRI ESCOBAR  
Revisor fiscal  
Generadora Santa Rita E.S.P.  
Municipio de Medellín

### ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio del 10 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003476-2 mediante el cual manifiesta:

“Señores  
CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN  
Bogotá D.C.  
Asunto: Consulta tratamiento contable concesión de aguas.

*En este importante trance que se da con el proceso de convergencia a las NIIF, ,(sic) se denota en los Estados Financieros de la Generadora Santa Rita E.S.P. **cuya misión es generar energía y comercializarla de conformidad con lo establecido en la ley 143 de 1994** “por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, trasmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional”; **pese a haber entrado en funcionamiento desde el año 2010, no ha incluido en sus Estados Financieros la valoración de la concesión de aguas como insumo o materia prima principal sin la cual no puede desarrollar su actividad económica, si este es el motivo para el cual existe; sin la concesión del líquido vital desaparecería la razón de ser del ente o vería afectado sus intereses en cualquier momento que se requiera valorar la empresa para admitir potenciales socios u optar por la venta de la misma.***

*¿Es procedente la inclusión de dicha concesión de aguas una vez valorada técnicamente?, cuál sería el procedimiento a seguir?, ¿qué normativa o doctrina hay al respecto; en caso contrario cuál sería la fundamentación del impedimento si existiere?*

*No es por demás traer a colación el valioso tratado “Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia” (Correa, J.; Pulgarín, A.; Muñoz, L.; Álvarez, L. (2010).*

*Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 56, 269-292); el propósito del proceso que ha tenido la Revelación contable en Colombia, obedece a la importante adopción de mayores y mejores prácticas de revelación a los aspectos mínimos que debe informar la empresa a sus agentes de interés, y que permiten la interacción y comunicación entre las empresas y sus usuarios de información contable y corporativa. Hecho que se materializó en el período comprendido entre 1994 y 2008 presenta una etapa de maduración en la normatividad contable local y su aplicación en particular en la aclaración de las relaciones entre los emisores y supervisores de la información contable.*

*En la etapa final y con la emisión de la ley 1314 de 2009, que impulsa el proceso de adopción de estándares internacionales de información financiera que catapulta a un proceso de internacionalización económica; aportando unas observaciones y consideraciones generales en torno a la evolución de la regulación en materia de revelación de la información contable en Colombia, donde se enuncian algunas tendencias y retos que se presentan para el mejoramiento de la interacción y comunicación entre las empresas y sus usuarios de información contable y corporativa.*

*Así las cosas, se busca solucionar problemas de negocios que se presentan en las empresas en las áreas funcionales teniendo en cuenta aspectos que permitan identificar claramente el valor de los “activos Intangibles” y así valorar su medición para efectos de transformarlos en ventajas competitivas sostenibles que aporten valor organizativo que se traduzca en beneficios importantes para el ente económico, y evitar que por el contrario se conviertan en cargas incontrolables que obstaculicen el reflejo claro de la información financiera.*

*Todo ello sin desestimar las consideraciones que se hacen en las NIIF sobre el tratamiento de los intangibles.”*

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

## **CONSIDERACIONES**

El Decreto 2811 de 1974 Por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente establece:

**“ARTICULO 1o.** El ambiente es patrimonio común. El Estado y los particulares deben participar en su preservación y manejo, que son de utilidad pública e interés social.

**ARTICULO 2o.** Fundado en el principio de que el ambiente es patrimonio común de la humanidad y necesario para la supervivencia y el desarrollo económico y social de los pueblos, este Código tiene por objeto:

[...]



Regular la conducta humana, individual o colectiva y la actividad de la Administración Pública, respecto del ambiente y de los recursos naturales renovables y las relaciones que surgen del aprovechamiento y conservación de tales recursos y de ambiente.

**ARTICULO 3o.** De acuerdo con los objetivos enunciados, el presente Código regula:

a). El manejo de los recursos naturales renovables a saber:

[...]

2o. Las aguas en cualquiera de sus estados.

**ARTICULO 4o.** Se reconocen los derechos adquiridos por particulares con arreglo a la ley sobre los elementos ambientales y los recursos naturales renovables. En cuanto a su ejercicio, tales derechos estarán sujetos a las disposiciones de este Código.

[...]

## **DEL DOMINIO DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES**

[...]

**ARTICULO 42.** Pertenecen a la Nación los recursos naturales renovables y demás elementos ambientales regulados por este Código que se encuentren dentro del territorio nacional, sin perjuicio de los derechos legítimamente adquiridos por particulares y de las normas especiales sobre baldíos.

**ARTICULO 51.** El derecho de usar los recursos naturales renovables puede ser adquirido por ministerio de la ley, permiso, concesión y asociación.

**ARTICULO 59.** Las concesiones se otorgarán en los casos expresamente previstos por la ley, y se regularán por las normas del presente capítulo, sin perjuicio de las especiales que para cada recurso se contemplan." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen en lo siguiente:

### **"12. ACTIVOS INTANGIBLES**

#### **12.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

## **12.2 Medición inicial**

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

### **12.2.1 Activos intangibles adquiridos**

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

[...]

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.” (Subrayado fuera del texto)

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

De acuerdo con lo establecido en el decreto 2811 de 1974, el cual regula entre otros, el uso del agua en cualquiera de sus estados, la propiedad de los recursos naturales renovables es de la Nación, razón por la cual no es viable que la Generadora Santa Rita E.S.P. reconozca este recurso como un activo. Por otra parte, el derecho a su uso, es otorgado por la Nación a través de: Ministerio de la ley, permiso, concesión o asociación.

En ese orden de ideas, la Generadora Santa Rita E.S.P. posee una concesión que le otorga el derecho al uso del recurso hídrico para su actividad económica, y para que dicha concesión pueda ser incluida como un derecho en sus Estados financieros, la empresa deberá evaluar si el derecho que posee cumple lo establecido en la norma de activos intangibles incluida en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

La evaluación se realizará atendiendo lo siguiente:

- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. puede ser identificable, es decir, la empresa puede separarlo y es susceptible de venderse, transferirse, arrendarse entre otros tratamientos; o lo puede identificar porque está incluido en derechos contractuales o legales.
- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. es controlado, es decir, puede obtener beneficios económicos futuros y puede restringir el acceso a dichos beneficios a terceras personas.
- El derecho por la concesión que posee la Generadora Santa Rita E.S.P. es medible fiablemente, es decir, existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares o la medición se establece mediante una estimación con variables que pueden medirse en términos monetarios.

Si luego de realizar la evaluación con base en lo anterior, los estudios demuestran que la concesión cumple las características para ser reconocido como un derecho en sus Estados Financieros, éste se medirá por su costo, el cual incluye los desembolsos directamente atribuibles a su adquisición. En el caso de que no exista ningún cargo desembolsado para la adquisición de la concesión, la empresa se remitirá a lo establecido en la norma de subvenciones para su medición inicial.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000042361 DEL 30-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable del pago de acciones en especie, amortización de activos intangibles, gastos preoperativos, primas de operación girados por los accionistas para cubrir gastos y otros asuntos no contemplados en una clasificación específica

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Señora:

Ana Milena Tapia

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S

Ciudad

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003999-2, en el cual manifiesta:

“(…)

1. *Qué modelo contable le aplica a la sociedad por norma internacional. (sic)*
2. *Como registrar la composición patrimonial de la sociedad (teniendo en cuenta que se hizo un aporte en especie (Valor reputacional) (sic)*
3. *Como realizar la amortización del Intangible Aporte de capital en especie (Valor reputacional) (sic)*

4. Registro de Convenios interadministrativos suscritos con varios municipios de Colombia. (sic)
5. Se entrego (Sic) a la sociedad una prima de operación y que (Sic) se solicita saber si se puede llevar como un Ingreso diferido por la cuantía de la misma. (sic)
6. Adicionalmente saber hasta cuándo se puede llevar los gastos como preoperativos. Al momento del ingreso como consecuencia de la firma de los convenios o hasta el ingreso de la prima de operación. (sic)
7. Como obtener el Catalogo de cuentas, aplicable a esta sociedad? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES:

1. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(...)”

**ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación.** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.*

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

**Parágrafo 2:** *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto*

3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.

(...)”

2. El Código de Comercio en su artículo 398, establece:

**“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE.** *Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.*

*Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.*

*Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea.”*

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, así:

#### **“DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.*

#### **DINÁMICA**

##### **CAPITAL AUTORIZADO**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db).

**CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)**

**SE DEBITA CON:**

- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y las que autoricen su incremento.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta Capital Suscrito por Cobrar (Db).

**CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)**

**SE DEBITA CON:**

- El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.

**SE ACREDITA CON:**

- El valor de los pagos efectivamente recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

3. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

**CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

**12. ACTIVOS INTANGIBLES**

### 12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.

Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

### 12.2 Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

(...)

### 12.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.



La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la empresa podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo y se volverá a determinar cuando el valor residual disminuya hasta un importe.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Esta se determinará en función del tiempo en el que la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría del mismo. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de la misma, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización, la cual reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. De acuerdo con esta, si existen indicios que permitan concluir que un activo intangible se encuentra deteriorado, se estimará el valor recuperable. No obstante, cuando la empresa reconozca activos intangibles con vida útiles indefinidas o tenga activos intangibles que no estén disponibles para su uso, la estimación del valor recuperable se realizará, como mínimo, al final del periodo contable.

La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señala:

**“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

**CAPÍTULO IV INGRESOS**

(...)

**2. SUBVENCIONES**

**2.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.*

*Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.*

*Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

**2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS:** *“Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

##### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.”* (Subrayado fuera de texto)

**4430-SUBVENCIONES:** *“Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.*

(...)

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

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

##### **SE ACREDITA CON:**

- El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos. (Subrayado fuera de texto)

6. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público del anexo de la Resolución 414 de 2014, establece:

#### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)

#### **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

##### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

(...)

### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o

*bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.*

(...)

## **6.1. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

### 6.1.1. Reconocimiento de activos

*Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.*

*Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.*

(...)

### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

*Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.*

*Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (...)*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

7. La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

“(…)

**ARTÍCULO 2°.** *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

**ARTÍCULO 3°.** **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

**PARÁGRAFO.** *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, se concluye que:

- m. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Con base en el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, actualizado al 9 de octubre de 2015, se constató que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S debe aplicar el marco normativo previsto en el anexo de dicha resolución, es decir, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.



Ahora bien, si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S considera que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, deberá solicitar, a través de la Contaduría General de la Nación, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Por otro lado, vale la pena señalar que si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S es una sociedad de economía mixta o asimilada, en la que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% puede optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participe en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual enviará a la Contaduría General de la Nación la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberá efectuar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que se establezcan.

n. Para registrar el pago en especie de las acciones suscritas, en primer lugar, se someterá a aprobación por parte de la Superintendencia de Sociedades, el avalúo de los bienes recibidos, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Una vez que la Superintendencia de Sociedades haya aprobado el avalúo de los bienes recibidos como pago de las acciones suscritas y estos ya sean controlados por Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del activo, de acuerdo con las característica y las intenciones que tenga la empresa con dichos recursos. Como contrapartida, se acreditará la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db) de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

o. Para efectos de amortizar el activo intangible recibido como pago en especie de las acciones suscritas, se considerará en primer lugar, que el recurso recibido satisfaga efectivamente con la definición de activo intangible, es decir que cumpla en su totalidad con los siguientes requisitos:

e. El recurso genera beneficios económicos futuros mediante la generación de ingresos o la reducción de costos.

- f. El recurso cuenta con una licencia, un derecho de uso exclusivo o se encuentra debidamente patentado, con el propósito de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos que genere el recurso.
- g. El recurso es susceptible de ser separado o escindido; es decir, pueda ser vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, independiente de que se tenga la intención o no de hacerlo.
- h. El recurso puede ser medido fiablemente.

Si como resultado, de esta evaluación, se determina que el recurso recibido como pago en especie de las acciones suscritas, cumple con la definición de activo intangible, la amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

La amortización del activo intangible, estará en función del valor amortizable, el valor residual, la vida útil y el método de amortización.

Por lo anterior, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., calculará el valor amortizable del activo intangible, el cual corresponde al costo del activo menos su valor residual; este último entendido, como valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición o venta del activo intangible, si ya hubiere alcanzado la edad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Conviene señalar que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que su valor en libros. En ese caso, cesará la amortización hasta que el valor residual disminuya hasta un importe inferior al valor en libros del activo.

Calculado el valor amortizable por parte de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se determinará la vida útil del activo intangible, en función del tiempo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. seleccionará el método de amortización que le permita distribuir sistemáticamente el valor amortizable del activo intangible durante su vida útil, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa, de los beneficios económicos generados por el activo.

Como mínimo, al final del periodo contable Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., revisará el valor residual, la vida útil y el método de amortización del

activo intangible y si existiere algún cambio significativo en estas variables, deberán ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Por otro lado, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. revisará si existen indicios de deterioro del activo intangible y aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

- p. Los hechos económicos que se deriven de los convenios interadministrativos suscritos con los entes territoriales, se reconocerán atendiendo su esencia económica, con independencia de la forma legal que los origina de conformidad con el principio de esencia sobre forma, pues cada convenio interadministrativo estipula cláusulas o condicionamientos que pueden incidir de forma distinta en la situación económica de la empresa. En consecuencia no es viable predeterminedar un único procedimiento contables, razón por la cual se requiere que se precisen las características y condiciones de los mismos
- q. Considerando que la prima de operación fue concedida por los accionistas para que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. pudiese cubrir sus gastos preoperativos, sin que esto hiciese parte del capital suscrito y pagado, la empresa deberá contabilizar los recursos recibidos atendiendo lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. En dicha norma, las subvenciones se reconocerán como ingresos sólo cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, en caso contrario, las subvenciones se reconocerán como pasivos. Así mismo la norma establece que las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

En el caso consultado, la condición ligada a la subvención es que sea utilizada para cubrir los gastos preoperativos de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., razón por lo cual, en el momento que los accionistas giren la prima de operación, se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se incurran en los gastos preoperativos, se debitará el respectivo gasto y se acreditará el pasivo correspondiente, y simultáneamente, se registrará un débito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o en la subcuenta 443090- Otras

subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo del acto administrativo que establece el giro de los recursos.

- r. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, advierte que generalmente existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Si bien el desembolso, puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Para que una partida satisfaga la definición de activo, ésta debe representar un recurso controlado por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Lo anterior, considerando que una empresa controla un activo, cuando puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

En razón de lo anterior los gastos preoperativos no satisfacen la definición del activo, y se contabilizan atendiendo la definición de los gastos, al representar decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. En consecuencia, no es posible preestablecer un período o un momento que delimiten el tiempo para reconocer gastos preoperativos, a título de activo.

Cabe señalar que de conformidad con el principio del devengo, los gastos deben reconocerse en el momento en que se incurren o inciden en el resultado del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

- s. El Catálogo General de Cuentas de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, fue expedido mediante la Resolución 139 de 2015, y deberá ser empleado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, las empresas que optaron por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2° del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, utilizarán únicamente la estructura del catálogo para efectos

de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Su contenido puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: <http://www.contaduria.gov.co>, accedendo por el menú superior en los link RCP > RCP en Convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público > Catálogo General de Cuentas.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000042361 DEL 30-10-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable del pago de acciones en especie, amortización de activos intangibles, gastos preoperativos, primas de operación girados por los accionistas para cubrir gastos y otros asuntos no contemplados en una clasificación específica

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Otros activos – activos intangibles Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Señora:

Ana Milena Tapia

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S

Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003999-2, en el cual manifiesta:

“(…)

1. *Qué modelo contable le aplica a la sociedad por norma internacional. (sic)*
2. *Como registrar la composición patrimonial de la sociedad (teniendo en cuenta que se hizo un aporte en especie (Valor reputacional) (sic)*
3. *Como realizar la amortización del Intangible Aporte de capital en especie (Valor reputacional) (sic)*
4. *Registro de Convenios interadministrativos suscritos con varios municipios de Colombia. (sic)*
5. *Se entrego (Sic) a la sociedad una prima de operación y que (Sic) se solicita saber si se puede llevar como un Ingreso diferido por la cuantía de la misma. (sic)*
6. *Adicionalmente saber hasta cuándo se puede llevar los gastos como preoperativos. Al momento del ingreso como consecuencia de la firma de los convenios o hasta el ingreso de la prima de operación. (sic)*
7. *Como obtener el Catalogo de cuentas, aplicable a esta sociedad? (sic)*

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES:**

1. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)”

**ARTÍCULO 2°. *Ámbito de aplicación.*** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.*

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

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

(...)”

2. El Código de Comercio en su artículo 398, establece:

**“ARTÍCULO 398. PAGO DE ACCIONES EN ESPECIE.** Cuando se acuerde que el pago de las acciones pueda hacerse en bienes distintos de dinero, el avalúo de tales bienes deberá ser aprobado por la Superintendencia de Sociedades, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

*Si se trata de pagar en especie acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad. Si se trata de acciones suscritas con posterioridad, el avalúo se hará por la junta directiva o por la asamblea general, conforme a lo que dispongan los estatutos.*

*Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las acciones de industria, cuyo avalúo y forma de pago se fijarán en los estatutos o en el acuerdo de la asamblea.”*

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, así:

**“DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.*

### **DINÁMICA**

#### **CAPITAL AUTORIZADO**

##### **SE DEBITA CON:**

- *El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.*

##### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y en las que autoricen su incremento, con cargo a la subcuenta Capital por suscribir (Db).*

#### **CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)**

##### **SE DEBITA CON:**

- *El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación y las que autoricen su incremento.*

##### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta Capital Suscrito por Cobrar (Db).*

#### **CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)**

##### **SE DEBITA CON:**

- *El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.*

##### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los pagos efectivamente recibidos.* (Subrayado fuera de texto)

3. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan



ni administran ahorro del público, previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

## **CAPÍTULO I ACTIVOS**

(…)

### **12. ACTIVOS INTANGIBLES**

#### **12.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como activos intangibles, los bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.*

*Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.*

*La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados del mismo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) la empresa puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) el intangible le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.*

*La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.*

(…)

#### **12.2 Medición inicial**

*Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.*

(...)

### **12.3 Medición posterior**

Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios.

La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la empresa podría obtener por la disposición del activo intangible si el activo tuviera la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de uno o más usuarios.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el valor en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo y se volverá a determinar cuando el valor residual disminuya hasta un importe.

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Esta se determinará en

función del tiempo en el que la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría del mismo. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse, incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de la misma, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización, la cual reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. De acuerdo con esta, si existen indicios que permitan concluir que un activo intangible se encuentra deteriorado, se estimará el valor recuperable. No obstante, cuando la empresa reconozca activos intangibles con vida útiles indefinidas o tenga activos intangibles que no estén disponibles para su uso, la estimación del valor recuperable se realizará, como mínimo, al final del periodo contable.

La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el momento en que la compensación sea exigible.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

4. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señala:

#### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

5. Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(...)”

### **CAPÍTULO IV INGRESOS**

(...)

## 2. SUBVENCIONES

### 2.1 Reconocimiento

*Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.*

*Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.*

*Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

**2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS:** *“Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)*

**4430-SUBVENCIONES:** *“Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.*

(...)

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)*

6. El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público del anexo de la Resolución 414 de 2014, establece:

**“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

(...)

*Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos*

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)

## **6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### **6.1.1 Activos**

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener

beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

(...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

### 6.1. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

#### 6.1.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.



*Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (...)*

*(...)” (Subrayado fuera de texto)*

7. La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, señala:

*“(...)”*

**ARTÍCULO 2°.** *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

**ARTÍCULO 3°.** **Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

**PARÁGRAFO.** *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

*(...)” (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de dar respuesta a sus inquietudes, se concluye que:

- a. La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no coticen en el mercado de valores, que no captan ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Con base en el listado de empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, actualizado al 9 de octubre de 2015, se constató que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S debe aplicar el marco normativo previsto en el anexo de dicha resolución, es decir, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Ahora bien, si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S considera que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, deberá solicitar, a través de la Contaduría General de la Nación, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Por otro lado, vale la pena señalar que si Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S es una sociedad de economía mixta o asimilada, en la que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% puede optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participe en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual enviará a la Contaduría General de la Nación la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberá efectuar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que se establezcan.

- b. Para registrar el pago en especie de las acciones suscritas, en primer lugar, se someterá a aprobación por parte de la Superintendencia de Sociedades, el avalúo de los bienes recibidos, mediante solicitud acompañada de copia del acta correspondiente, en la que deberá constar el inventario de dichos bienes con su respectivo avalúo debidamente fundamentado.

Una vez que la Superintendencia de Sociedades haya aprobado el avalúo de los bienes recibidos como pago de las acciones suscritas y estos ya sean controlados por Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del activo, de acuerdo con las características y las intenciones

que tenga la empresa con dichos recursos. Como contrapartida, se acreditará la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db) de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

- c. Para efectos de amortizar el activo intangible recibido como pago en especie de las acciones suscritas, se considerará en primer lugar, que el recurso recibido satisfaga efectivamente con la definición de activo intangible, es decir que cumpla en su totalidad con los siguientes requisitos:
- El recurso genera beneficios económicos futuros mediante la generación de ingresos o la reducción de costos.
  - El recurso cuenta con una licencia, un derecho de uso exclusivo o se encuentra debidamente patentado, con el propósito de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos que genere el recurso.
  - El recurso es susceptible de ser separado o escindido; es decir, pueda ser vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, independiente de que se tenga la intención o no de hacerlo.
  - El recurso puede ser medido fiablemente.
  - Si como resultado, de esta evaluación, se determina que el recurso recibido como pago en especie de las acciones suscritas, cumple con la definición de activo intangible, la amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

La amortización del activo intangible, estará en función del valor amortizable, el valor residual, la vida útil y el método de amortización.

Por lo anterior, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., calculará el valor amortizable del activo intangible, el cual corresponde al costo del activo menos su valor residual; este último entendido, como valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición o venta del activo intangible, si ya hubiere alcanzado la edad y las condiciones esperadas al término de su vida útil.

Conviene señalar que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que su valor en libros. En ese caso, cesará la amortización hasta que el valor residual disminuya hasta un importe inferior al valor en libros del activo.

Calculado el valor amortizable por parte de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., se determinará la vida útil del activo intangible, en función del tiempo

durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al mismo. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. seleccionará el método de amortización que le permita distribuir sistemáticamente el valor amortizable del activo intangible durante su vida útil, reflejando el patrón de consumo por parte de la empresa, de los beneficios económicos generados por el activo.

Como mínimo, al final del periodo contable Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S., revisará el valor residual, la vida útil y el método de amortización del activo intangible y si existiere algún cambio significativo en estas variables, deberán ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Por otro lado, Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. revisará si existen indicios de deterioro del activo intangible y aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

- d. Los hechos económicos que se deriven de los convenios interadministrativos suscritos con los entes territoriales, se reconocerán atendiendo su esencia económica, con independencia de la forma legal que los origina de conformidad con el principio de esencia sobre forma, pues cada convenio interadministrativo estipula cláusulas o condicionamientos que pueden incidir de forma distinta en la situación económica de la empresa. En consecuencia no es viable predeterminedar un único procedimiento contables, razón por la cual se requiere que se precisen las características y condiciones de los mismos
- e. Considerando que la prima de operación fue concedida por los accionistas para que Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S. pudiese cubrir sus gastos preoperativos, sin que esto hiciese parte del capital suscrito y pagado, la empresa deberá contabilizar los recursos recibidos atendiendo lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. En dicha norma, las subvenciones se reconocerán como ingresos sólo cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas, en caso contrario, las subvenciones se reconocerán como pasivos. Así mismo la norma establece que las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

En el caso consultado, la condición ligada a la subvención es que sea utilizada para cubrir los gastos preoperativos de Modernización Vial de Colombia Masora & FCM MVC S.A.S.,

razón por lo cual, en el momento que los accionistas giren la prima de operación, se debitará la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se incurran en los gastos preoperativos, se debitará el respectivo gasto y se acreditará el pasivo correspondiente, y simultáneamente, se registrará un débito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o en la subcuenta 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo del acto administrativo que establece el giro de los recursos.

- f. El marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, advierte que generalmente existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Si bien el desembolso, puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, esto no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo.

Para que una partida satisfaga la definición de activo, ésta debe representar un recurso controlado por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Lo anterior, considerando que una empresa controla un activo, cuando puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinarán los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos.

En razón de lo anterior los gastos preoperativos no satisfacen la definición del activo, y se contabilizan atendiendo la definición de los gastos, al representar decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable y que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. En consecuencia, no es posible preestablecer un período o un momento que delimiten el tiempo para reconocer gastos preoperativos, a título de activo.

Cabe señalar que de conformidad con el principio del devengo, los gastos deben reconocerse en el momento en que se incurren o inciden en el resultado del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

- g. El Catálogo General de Cuentas de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, fue expedido mediante la Resolución 139 de 2015, y deberá ser empleado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, las empresas que optaron por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2° del artículo 2° de la Resolución 414 de 2014, utilizarán únicamente la estructura del catálogo para efectos de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

Su contenido puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación: <http://www.contaduria.gov.co>, accedendo por el menú superior en los link RCP > RCP en Convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público > Catálogo General de Cuentas.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000042781 DEL 06-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de las marcas como activos intangibles. Reconocimiento en el Estado de Situación Financiera de Apertura de las Propiedades Planta y Equipo usando el costo histórico o valores con referencia a las pólizas de seguros

Doctor  
HENRY ARIAS BONILLA  
Director Programa de Contaduría Pública  
Universidad de Manizales  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 29 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004765-2 mediante el cual manifiesta:

*“En el proceso de acompañamiento en la implementación de Normas Internacionales por parte del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales a la Industria Licorera de Caldas se nos han presentado las siguientes dudas de las cuales le realizamos las siguientes consultas:*

- *Para efectos de la presentación del balance de apertura el día 15 de octubre de 2015 de acuerdo con las fechas establecidas por parte de la Contaduría General de la Nación, con respecto al valor de los activos fijos de propiedad de la entidad, nos encontramos en el proceso de realización de los respectivos avalúos de toda la propiedad planta y equipo pero no alcanzará a tener esta información para la fecha prevista, solicitamos conocer si podemos realizar la presentación del valor de estos bienes al costo histórico o al valor tomado en las pólizas de seguros.*
- *A la luz de normatividad pymes y empresas que no cotizan en general, las marcas formadas internamente no se considerarían intangibles y de hecho en la Industria Licorera de Caldas ya se han amortizado, pero teniendo en cuenta la trayectoria y potencial de las marcas de esta organización específicamente, la gerencia expresa su inquietud en cuanto a la valoración e inclusión de las mismas en Estados de Situación Financiera de Apertura toda vez que la tradición, posicionamiento y potencial futuro de las mismas, es lo que se mercadea en el exterior*

*Por lo tanto la pregunta es ¿las podemos valorar e incluir?”*

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

## **CONSIDERACIONES**

*El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:*

### *“6.1.1 Activos*

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.”(Subrayado fuera de texto)*

Con respecto a su inquietud, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

## “12. ACTIVOS INTANGIBLES

[...]

*No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles, los desembolsos por actividades de capacitación, la publicidad y actividades de promoción ni los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la empresa.”(Subrayado fuera de texto)*

El instructivo 002 de 2014 para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece:

“

### *.1.1. Propiedades, planta y equipo*

[...]

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:*

[...]

- *Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*
- *Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:*

[...]

- *Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*



- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con respecto a su primera inquietud, el Instructivo 002 de 2014 presenta las actividades que deben realizar las empresas para la elaboración de su Estado de Situación Financiera de Apertura, en el cual aparecerán por primera vez las cifras de activos, pasivos y patrimonio medidas bajo los criterios del Nuevo Marco Normativo que aplicarán las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto para la medición de las Propiedades Planta y Equipo que posee actualmente la Licorera de Caldas es necesario que se sigan alguna de las tres alternativas planteadas en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002.

En consecuencia, los valores que usted menciona podrían llegar a servir, solamente en la medida en que de ellas se pueda derivar la aplicación de alguna de las alternativas de medición establecidas en los numerales i) a iii) del literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, del Instructivo 002 de 2014

Con respecto a la segunda inquietud, la Norma de Activos Intangibles del Nuevo Marco Normativo para las Empresas cobijadas bajo la Resolución 414 de 2014, es clara en afirmar que las marcas no pueden ser reconocidas como Activos Intangibles, por lo tanto, en el caso de la Licorera de Caldas, no habrá lugar al reconocimiento de su marca en el Estado de Situación Financiera de Apertura por no cumplir con la definición de activo.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación  
 Concepto Nos. 20152000000061 del 08-01-2015  
 20152000039231 del 21-10-2015

\*\*\*

**3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS****3.10. OTROS ACTIVOS**

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000000061 del 08-01-2015  
 20152000040031 del 21-10-2015  
 20152000042911 del 06-11-2015  
 20152000045421 del 12-12-2015

\*\*\*

**3.11. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.14. CUENTAS POR PAGAR**

<b>CONCEPTO No. 20152000026991 DEL 19-06-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento contribuciones para los estratos 5 y 6 por la prestación de servicios públicos. Reconocimiento pasivo pensional- Instructivo 02 de 2014 – Norma beneficios a los empleados durante el año 2015

Doctor  
 GONZALO GARCÍA RIVERA  
 Director de Financiamiento  
 Empresas Públicas de Armenia

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

410

Armenia - Quindío

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de abril de 2015, radicada con el número 2015-550-001845-2 en el cual solicita:

*“1- Indicar la cuenta contable a utilizar para el reconocimiento de las contribuciones para los estratos 5 y 6 por la prestación de servicios públicos, por las empresas sometidas al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014.*

*2- Señalar si la empresa debe aplicar lo señalado por el instructivo 02 de 2014 o si continúa amortizando el cálculo actuarial hasta el 2024, para registrar la amortización del cálculo actuarial de pensiones.”*

Al respecto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1- Cuentas por Pagar - Catálogo General de Cuentas- Contribuciones

La prestación de servicios públicos domiciliarios está regulada desde la Constitución Política de Colombia, es así como sobre el particular en el artículo 367 hace referencia a los conceptos de solidaridad y redistribución de ingresos, señalando: *“La Ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos. (...)”* (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de la norma constitucional, la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.”*, en su artículo 89 desarrolla los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos al disponer, *“Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta Ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.* (Subrayado fuera de texto)

*Los concejos municipales están en la obligación de crear "fondos de solidaridad y redistribución de ingresos", para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente*

*Ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta Ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso.”*

Respecto de la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público señala que el pasivo *“es una obligación presente o producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”*

El Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado en la Resolución 135 de 2015, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como *“Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.*

#### DINÁMICA

*SE DEBITA CON: 1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural. 2- El valor de la disminución de los derechos causados en la empresa. 3- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.*

*SE ACREDITA CON: 1-El valor de los recursos que son propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención. 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la empresa que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.*

#### 2- Beneficios a los empleados – Beneficios Posempleo

La Resolución 414 de septiembre 8 de 2014 *“Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”* señala un período de transición para su aplicación el cual está regulado en el artículo 3º. *“Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

*Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

*Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.* (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, nos permitimos señalar:

### 1- Cuentas por Pagar - Catálogo General de Cuentas- Contribuciones

El ordenamiento legal que rige para las empresas prestadoras de servicios públicos reglamenta que en las facturas de los usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6 y de los catalogados como industriales y comerciales, se incorpore el cobro del factor de la contribución que se debe aplicar para el otorgamiento de subsidios, de los cuales son beneficiarios los usuarios pertenecientes a los estratos 1, 2 y 3, señalando que corresponde a dichas empresas recaudar los recursos de la aplicación de los factores de sobreprecio a los estratos más altos, los cuales se destinarán obligatoriamente al subsidio para que las personas de menores ingresos puedan acceder a los servicios públicos domiciliarios.

En este sentido se considera que los recaudos por contribuciones, no son recursos propios de la empresa prestadora del servicio, éstos se constituyen en un recaudo a favor de terceros, por tanto deben reconocerse en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

### 2- Beneficios a los empleados – Beneficios Posempleo

Conforme a lo dispuesto en la Resolución 414 de 2014, durante el periodo de transición, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual

de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, es decir, que en el tratamiento del pasivo pensional, para determinar la amortización del cálculo actuarial en el año 2015, se tomará el plazo hasta el 2029, aplicando el procedimiento dispuesto en la Resolución 633 de 2014, pero simultáneamente, durante el periodo de transición y a partir del estado de situación financiera de apertura elaborado al 1º de enero de 2015, prepararán información de acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos con los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Es del caso señalar que el nuevo marco normativo establece que a los conceptos de pasivos pensionales les aplica la norma sobre Beneficios a los empleados-posempleo, por lo que en desarrollo de las actividades contempladas en el instructivo 02 de 2014, para incorporar los saldos existentes a 31 de diciembre de 2014 al estado de situación financiera de apertura, reconocen la provisión del total del pasivo por concepto del cálculo actuarial de pensiones actuales, cuotas partes y futuras pensiones, afectando directamente al patrimonio en la cuenta por transición al Nuevo Marco de Regulación.

A partir del 1º de enero de 2016, aplicarán únicamente la Norma relativa a los Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, de que trata el nuevo Marco Normativo para reconocer los hechos económicos relacionados como son: a) Actualizar el cálculo actuarial del pasivo pensional reconociendo el gasto o el ingreso según aumente o disminuya, anotando que esta normativa no contempla su amortización, en razón a que en la preparación del Balance de apertura afectó directamente el patrimonio al reconocer la provisión por el pasivo total. b) Reconocer el pago de la nómina de pensionados, disminuyendo la provisión constituida para atender el pasivo pensional.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044541 DEL 01-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Cuentas por pagar Propiedad Planta y Equipo
	<b>SUBTEMA</b>	- Tratamiento contable de los recursos recibidos por Artesanías de Colombia provenientes del Programa Iberoamericana para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS. - Tratamiento contable de bienes inmuebles en el estado de situación financiera – ESFA, previsto en la Resolución 414 de 2014. Preparación de información bajo nuevo marco normativo

Doctor  
 MILTON ILDEBRANDO TORRES PERICO  
 Profesional de Gestión  
 Artesanías de Colombia - Ministerio de Industria y Comercio  
 Bogotá D.C

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500051192, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los recursos recibidos por la entidad correspondientes al programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS y el bien inmueble declarado patrimonio cultural donde funciona la sede de la entidad, para efectos de la generación del Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA, así:

### Pregunta No. 1

*“(…)*

*En el activo, exactamente Bancos, tenemos unos recursos correspondientes al programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS. Iniciativa Iberoamericana de Cooperación intergubernamental, en el cual cada país efectuó un aporte que está entre 20.000 y 40.000 Dólares. Recursos destinados para el desarrollo de políticas regionales del sector Artesanal.*

*Esta iniciativa nace en Cádiz España en la XXII Cumbre Iberoamericana de Jefes y Jefes de Estado y de Gobierno, en el cual se aprobó la puesta en marcha del Programa, inscribiéndose a este efecto en el Programa de Acción de la Declaración de Cádiz, Acápite A11.*

*Para este efecto se aprobó a Colombia como Secretaria Técnica del Programa y a la Doctora Aida Furmánski como Presidente del Comité Intergubernamental 4*

*Recursos cuya contrapartida se manejan en el pasivo 245003 como convenio*

*Con estos antecedentes, solicitamos nos puedan orientar si debemos mantener estos recursos en el Estado de Situación Financiera ESFA (…)*”

### Pregunta No. 2

*“(…)*

*Por otra parte, en el Activo de la entidad, tenemos un bien Inmueble, declarado Patrimonio Cultural de la Nación, sede donde funciona Artesanías de Colombia, que a la fecha se*

encuentra en restauración, que a diciembre 31 de 2014 se encuentra en las siguientes circunstancias Contables y Financieras:

Valor del Inmueble en libros:	661.699.602
Depreciación Acumulada:	81.201.034
Valorizaciones:	18.145.428.182 (...)

(...) Al aplicar las Normas Internacionales se nos presentan varios Escenarios los cuales son:

- Llevar todo como mayor valor del Bien, valor en libros más Valorizaciones menos depreciaciones más Anticipo Total \$ 30.470.251.165.
- Registrar como Inmueble, el valor en libros más Valorizaciones menos depreciación Total \$18.145.428.182, y llevar el anticipo como construcciones en Curso \$11.744.324.415.
- Registrar como valor del Inmueble; El valor en libros más valorizaciones menos depreciación más el avance de la Obra (Del anticipo) Total \$20.981.309.007 Y llevar el saldo del Anticipo como construcciones en curso \$8.908.443.590.
- Registrar como valor del inmueble; El valor en libros más valorizaciones menos depreciación más el valor real girado del anticipo a diciembre de 2014 Total \$25.370.252.105 y llevar el saldo del anticipo como construcciones en curso \$4.519.492.

Ante estos escenarios quedamos atentos a sus apreciaciones y agradecemos nos oriente sobre lo más procedente (...)"

## CONSIDERACIONES

De acuerdo con la conversación telefónica sostenida con el doctor Milton Torres, profesional de gestión de Artesanías de Colombia, el día 26 de noviembre de 2015, para ampliar la información relacionada con los términos contractuales del Programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, se pudo establecer lo siguiente:

(...)"

*El Doctor Milton, informa que el programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, corresponde a una iniciativa y/o acuerdo Iberoamericano de Cooperación intergubernamental nacido en Cádiz España en donde los jefes de gobierno de los países miembros del programa incluido Colombia, aprobaron la puesta en marcha del programa de Acción de la Declaración de Cádiz, Acápite A11. En dicha reunión se aprueba el monto de los recursos a entregar y la destinación de los recursos, los cuales se reciben en una cuenta corriente abierta a nombre de Artesanías de Colombia. Los aportes del gobierno colombiano llegan a este programa como inversión. A la fecha, estos recursos se encuentran*



*disponibles de utilización para el programa y solo se han usado algunos recursos para cubrir gastos de viaje. De este programa no existe convenio ni contrato que contemple el manejo contractual del mismo (...)* (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las características cualitativas de la información financiera que deben observar las entidades contables públicas dentro del proceso de preparación y elaboración de los estados financieros, así:

(...)”

*La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia (...)*

*(...) Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad (...)* (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, dentro del proceso de transición hacia el nuevo Marco Normativo contable previsto para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la Contaduría General de la Nación emitió el instructivo No. 002 de 2014, mediante el cual se realizan orientaciones de carácter técnico en relación con el proceso de transición hacia el nuevo marco normativo, así:

(...)”

*Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación (...)*

(...) En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo (...)

(...)

## **71) ACTIVOS**

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo (...)" (Subrayado fuera de texto)

(...)"

## **72) Propiedades, planta y equipo**

De acuerdo con el nuevo Marco Normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable (...)

(...) Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

- h. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
  - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor
  - Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido

*inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

- Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para efectos de reconocer las cuentas por pagar por las obligaciones de la empresa adquiridas con terceros, la Resolución 414 de 2014 que contiene el marco normativo contable para empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran ahorro del público, señala que:

(...)”

#### **CUENTAS POR PAGAR**

##### *Reconocimiento*

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

En este sentido, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 139 de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas para las empresas que no cotizan en bolsa de valores y que no captan ni administran ahorro del público, así:

(...)”

#### **2453 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN**

*Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración (...)” (Subrayado fuera de texto)*

#### **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas este Despacho se permite señalar que la información contable pública de Artesanías de Colombia, debe atender las características cualitativas de la información contable pública previstas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública; esto es; que la información financiera refleje de forma razonable la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad registrando la totalidad de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales de cometido estatal a cargo de la entidad.

A continuación se resuelven las inquietudes en su orden, así:

**Pregunta No.1**

Frente a la inquietud de determinar el tratamiento contable de los recursos provenientes del programa Iberoamericano para la promoción de las Artesanías IBERARTESANIAS, es preciso señalar que en la información aportada por la entidad, no se encuentran claramente definido los derechos, obligaciones y beneficios para las partes. En consecuencia, la entidad deberá documentar el contexto en forma amplia y suficiente para determinar el procedimiento contable respectivo; en tanto que mientras se realizan tales gestiones, deberá mantener en el Estado de Situación Financiera el reconocimiento del efectivo y colateralmente reconoce un pasivo, que bien podría corresponder a la subcuenta 245301- En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para efectos de la elaboración del estado de situación financiera – ESFA, previsto en el instructivo No. 002 de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, en cumplimiento de las características cualitativas que debe contener la información contable pública, se hace necesario mencionar que se deben implementar los controles necesarios y documentar el procedimiento relacionado con el programa para la promoción de las Artesanías, IBERARTESANIAS; en aras de brindar claridad sobre el manejo de dichos recursos, rendición de cuentas a los integrantes del programa y la destinación de los rendimientos financieros producidos por los recursos en la cuenta bancaria, si a ello, hubiere lugar.

**Pregunta No.2**

Frente a la segunda inquietud relacionada con el valor del inmueble por el cual Artesanías de Colombia reconocerá en el estado de situación financiera de apertura (ESFA), el activo en donde actualmente funciona su sede; se hace necesario señalar que el instructivo No. 002, de la Resolución 414 de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación permite reconocer como Propiedad, planta y equipo aquellos activos tangibles empleados por la empresa para propósitos administrativos y la producción y comercialización de bienes y medirlos por una de las siguientes alternativas: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición y iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado. En consecuencia, será la entidad soportada en sus políticas contables y decisiones de carácter interno, a quien le corresponde determinar el valor por el cual reconocerá dicho activo en el ESFA, acorde con lo establecido en el instructivo No. 002 y las normas para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, previstas en la Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000044991 DEL 07-12-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	2450-Avances y anticipos recibidos 4808-Ingresos diversos
	<b>SUBTEMA</b>	Anticipos recibidos y no aplicados

Doctor  
 JORGE ELICER ALVIS LIZCANO  
 Profesional especializado – Área de Cobranzas  
 Industria Militar  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación de 29 de octubre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005221-2, mediante la cual consulta en el contexto del Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014, cuáles son las normas a aplicar en el caso *“de ingresos de recursos de personas naturales o jurídicas que pasado un tiempo no retiran los depósitos dejados como anticipos.”*

Así mismo solicita *“definir el tiempo de prescripción para aplicar los valores que mantiene INDUMIL en sus registros de vigencias anteriores.”*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, en el numeral 6.1.4. Ingresos, señala: *“Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.”*

*Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que de acuerdo con las normas para el*

reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos se deban reconocer en el resultado del período.”

Ahora bien, en relación con los Ingresos la Norma de Ingresos de actividades ordinarias dispone que estos “se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.”

Además el CGC, describe la cuenta 2450-Avances y anticipos recibidos como: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, acuerdos, convenios y contratos, entre otros.

### **DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:** 1- El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. 2- El valor de la legalización de los avances. 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

**SE ACREDITA CON:** 1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.”

Por su parte, la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adoptó el Procedimiento de control interno contable, señala:

**“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.** Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, (...).

(...)

**Coordinación entre las diferentes dependencias.** Dada la visión sistémica de la contabilidad, existe una responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, por lo cual se requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades, así:

**1.19.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable.** *El proceso contable de las entidades públicas está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas, y en aras de lograr la sinergia suficiente que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de las entidades que se relacionen con la contabilidad como proceso cliente, tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente.”* (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los anticipos recibidos forman parte del valor del bien o servicio ofrecido, hasta cuando se realice la entrega efectiva, momento en el cual al se aplicará y configurará el ingreso.

Ahora bien, respecto de los anticipos no ejercidos por los clientes, en desarrollo del Sistema de Control Interno, la entidad es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual le corresponde determinar las políticas contables, los procedimientos a implementar para la devolución de los recursos recibidos como anticipos, tales como los tiempos máximos para la devolución, instancias de aprobación y soporte documental para realizar los respectivos ajustes, caso en el cual si corresponden los anticipos recibidos en vigencias anteriores, afectará la subcuenta de 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

De igual manera, corresponde al área jurídica de la entidad, definir los tiempos de la prescripción según las normas aplicables en desarrollo del objeto social, tema que excede la competencia de la Contaduría General de la Nación para pronunciarse, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, la modificación del marco normativo no cambia los aspectos de control interno que inciden y deben aplicarse en la administración de los recursos de la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20152000024921 DEL 02-06-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Cuentas por pagar Patrimonio institucional Gastos de administración Gastos de operación
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza, y del impuesto complementario de conformidad con la Ley 1739 de 2014.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Cuentas por pagar Provisiones Patrimonio de las empresas Gastos de administración Gastos de ventas Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento del impuesto a la Riqueza y del impuesto complementario, de conformidad con la Ley 1739 de 2014.

Doctor  
ALEJANDRO GONZÁLEZ DIAZ  
Analista Profesional  
Electrificadora del Meta S.A E.S.P.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550001839-2 en la cual solicita:

*“Para este año 2015 se tiene que contabilizar la provisión y el pago del impuesto a la riqueza. Para las entidades publicas (Sic) cuales (Sic) son las cuentas y la forma de contabilizarlo.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**



La Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, en los artículos 1 y 35 creó respectivamente, el Impuesto a la Riqueza y el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria al Impuesto a la Riqueza, y Decreta:

**“ARTÍCULO 1o.** Adiciónese el artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza - Sujetos Pasivos.** Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

(...)

**PARÁGRAFO 2o.** Para el caso de los sujetos pasivos del impuesto a la riqueza que sean personas jurídicas y sociedades de hecho, sean nacionales o extranjeras, el impuesto a la riqueza desaparece a partir del 1o de enero del año 2018 inclusive.

(...)

**ARTÍCULO 3o.** Adiciónese el artículo 294-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 294-2. Hecho generador.** El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1o de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

(...)

**ARTÍCULO 4o.** Adiciónese el artículo 295-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 295-2. Base Gravable.** La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas,

(...)

(...)

**PARÁGRAFO 4o.** En caso de que la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, sea superior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cualquiera de dichos años será la menor entre la base gravable

determinada en el año 2015 incrementada en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara. Si la base gravable del impuesto a la riqueza determinada en cualquiera de los años 2016, 2017 y 2018, es inferior a aquella determinada en el año 2015, la base gravable para cada uno de los años será la mayor entre la base gravable determinada en el año 2015 disminuida en el veinticinco por ciento (25%) de la inflación certificada por el Departamento Nacional de Estadística para el año inmediatamente anterior al declarado y la base gravable determinada en el año en que se declara.

**ARTÍCULO 5o.** Adiciónese el artículo 296-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 296-2. Tarifa.** La tarifa del Impuesto a la Riqueza se determina con base en las siguientes tablas: (...)

**ARTÍCULO 6o.** Adiciónese el artículo 297-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

**Artículo 297-2. Causación.** La obligación legal del impuesto a la riqueza se causa para los contribuyentes que sean personas jurídicas, el 1o de enero de 2015, el 1o de enero de 2016 y el 1o de enero de 2017.

(...)

**PARÁGRAFO.** Los momentos de causación aquí previstos también se aplicarán para los efectos contables incluida la conformación del balance separado, o individual, y del balance consolidado

(...)

**ARTÍCULO 8o.** Adiciónese el artículo 298-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

(...)

**ARTÍCULO 10.** Los contribuyentes del impuesto a la riqueza podrán imputar este impuesto contra reservas patrimoniales sin afectar las utilidades del ejercicio, tanto en los balances separados o individuales, así como en los consolidados.

(...)

**ARTÍCULO 35. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA - SUJETOS PASIVOS.** Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el

*cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.*

**PARÁGRAFO.** *Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estarán en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.*

**ARTÍCULO 36. HECHO GENERADOR.** *El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y, 2017, respectivamente.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.”*

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica, prescribe:

#### **“9.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos**

**202. Noción.** *Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

**205.** *Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.*

#### **9.1.2.3. Cuentas por pagar**

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación.

**.1.1. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental**

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. (...) (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

**“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR**

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705-Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción.

(...)

**5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS**

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar. .” (Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación por medio de la Resolución No. 041 del 9 de febrero de 2015, modifica el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para incorporar los conceptos de las nuevas rentas creadas en la Ley 1739 de 2014, y en su artículo 1 crea entre otras, las siguientes subcuentas:

“244031	<i>Impuesto a la riqueza</i>
244032	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
512032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
512033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza</i>
522032	<i>Impuesto a la riqueza</i>
522033	<i>Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza”</i>

De otra parte el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público prescribe:

## “CAPÍTULO II PASIVOS

(...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

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

(...)

### 6. PROVISIONES

#### 6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre, en relación con su cuantía y/o vencimiento

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios

económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a conocer a terceros, que está dispuesta a aceptar ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

(...)

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto. (...)

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.”

#### **a. Medición inicial**

Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación.

(...)

#### **b. Medición posterior**

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

#### **c. Revelaciones**

Para cada tipo de provisión, la empresa revelará la siguiente información:

- la naturaleza del hecho que la origina;
- una conciliación que muestre el valor en libros al inicio y al final del periodo; las adiciones realizadas durante el periodo, incluidos los ajustes procedentes de los cambios en la

*medición del valor descontado; los valores cargados contra la provisión durante el periodo; y los valores no utilizados que hayan sido objeto de liquidación o reversión en el periodo;*

- *una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante;*
- *una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos; y*
- *los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.*

El Catálogo General de Cuentas, dispuesto en el anexo de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

### **“2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR**

*Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.*

### **2790-PROVISIONES DIVERSAS**

*En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.*

### **32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

*En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.*

### **3215 RESERVAS**

*Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados.*

### **5120/ 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.*

(...)

### **5373 PROVISIONES DIVERSAS**

*Representa el valor de las obligaciones estimadas en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.* (Subrayados fuera de texto)

### **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas, *en virtud del principio de causación y teniendo en cuenta el periodo de transición para las empresas bajo la Resolución 414 de 2014 es del 1 de enero a diciembre 31 de 2015*, puesto que en el periodo de transición deben aplicar los dos marcos normativos; resolución 354 de 2007 y resolución 414 de 2014, se concluye que para el año 2015, no es procedente contabilizar provisión del impuesto a la Riqueza, por la obligación fiscal del año 2015, puesto que *el hecho generador de este impuesto es la posesión de la riqueza al 1 de enero del año 2015*.

*El procedimiento para el reconocimiento del impuesto a la riqueza y el impuesto complementario de normalización tributaria, bajo los dos marcos normativos, se expone a continuación:*

### **EN RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE, RESOLUCIÓN 354 DE 2007**

*Para los gastos imputables a la administración, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a la operación y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.*

*En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.*

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria*



al impuesto a la riqueza, *de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a la operación, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

Alternamente el Impuesto a la Riqueza correspondiente a los años 2016 y 2017, deberá ser registrado en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con crédito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, con su correspondiente revelación en las notas a los estados financieros, en forma tal que permita evidenciar la estimación de la base gravable del impuesto, de conformidad con lo establecido en el párrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014.

Estos registros operan por los impuestos causados a 1 de enero de 2015 y correspondientes únicamente a ese ejercicio contable. Es decir que a partir del 1 de enero de 2016 no habrá lugar a efectuar registros bajo este marco normativo, toda vez que entra en vigencia plena el marco normativo expedido mediante la resolución 414 de 2014.

#### **EN MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO - RESOLUCIÓN 414 DE 2014**

*Para el reconocimiento del impuesto a la riqueza causado a 1 de enero de 2015, se debe registrar un débito en la subcuenta 512032- Impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS para la porción imputable a gastos de administración y/o un débito en la subcuenta 522032-IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos que pueden asociarse a las ventas y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.*

*En caso que la empresa decida optar por la alternativa que se establece en el artículo 10 de la Ley 1739 de 2014 para afectar reservas patrimoniales en lugar de gastos del ejercicio, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta de patrimonio afectada con la decisión adoptada por el órgano competente y un crédito en la subcuenta 244031- IMPUESTO A LA RIQUEZA, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.*

Ahora bien, alternamente en el año 2015, corresponde traer a valor presente la estimación de la base gravable del importe del impuesto a cargo por la obligación fiscal de los años 2016 y 2017, teniendo en cuenta lo establecido en el párrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1739 de 2014, registrando una provisión con un débito en la subcuenta, 537390-Otras

provisiones diversas, de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas, de la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS.

De otra parte, el reconocimiento del Impuesto complementario de normalización tributaria, en caso de configurarse los hechos generadores, procede mediante los siguientes registros: *Un débito en la subcuenta 512033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS cuando corresponda a gastos de administración, y/o un débito en la subcuenta 522033- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, para los gastos asociados a las ventas, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244032- Impuesto complementario de normalización tributaria al impuesto a la riqueza, de la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR*

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación  
Conceptos Nos. 20152000044601 del 02-12-2015

\*\*\*

### 3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

#### CONCEPTO No. 20152000009121 DEL 24-03-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de contabilidad pública precedente
	<b>TEMA</b>	Pasivos estimados
	<b>SUBTEMA</b>	Modificación del procedimiento sobre bonos pensionales según lo señalado por la Resolución 633 de 2014

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMA</b>	Medición y reconocimiento de beneficios pos empleo por concepto de bonos pensionales no emitidos

Doctor  
JOSE DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ  
Director de Contabilidad

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación con radicado número 2015550007292, en la cual consulta el procedimiento contable para cancelar el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, en aplicación de la modificación planteada por la Resolución 633 de 2014 expedida por la CGN.

## CONSIDERACIONES

Sobre el particular permítanos señalar,

La liquidación provisional de bonos pensionales venía presentándose en cuentas patrimoniales como un pasivo estimado, procedimiento contable modificado mediante la expedición de la Resolución 633 de 2014, en el sentido de revelar este hecho económico en cuentas de orden para reconocer como obligación el valor de los bonos pensionales emitidos, según lo señalado en el numeral 8.1 Emisión de bonos pensionales. “La emisión de un bono pensional corresponde a la expedición, por parte de la entidad competente, del acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional. Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

El registro contable de la emisión del bono pensional se realiza por el valor de la cuota parte de la obligación a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510213-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.”

De otra parte el artículo 5º de esta misma normativa, indica, “**Transitorio.** Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de capital fiscal del patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, el procedimiento para el reconocimiento del pasivo pensional fue modificado mediante la Resolución 633 de 2014 y aplica a partir del 1º de enero de 2015. Esta norma determina que el gasto por la emisión de los bonos pensionales se afectará cuando la entidad expida el acto administrativo que reconoce el

derecho al bono pensional, operación que según la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, debía reconocerse en la subcuenta 272102-Liquidación provisional de bonos pensionales por amortizar, cuenta que en aplicación del nuevo procedimiento debe cancelarse contra el saldo de la subcuenta 272101-Liquidación provisional de bonos pensionales.

Cuando por la aplicación del nuevo procedimiento la subcuenta 272101- Liquidación provisional de bonos pensionales tenga saldo éste se cancelará, según lo dispuesto por la ya mencionada resolución, afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Este procedimiento regirá durante el año 2015 y aplica en el marco de la regulación del RCP.

Ahora bien, las empresas clasificadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, tal es el caso de la EAAB, al encontrarse en periodo de transición al marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, deben aplicar para la presente vigencia lo señalado en el instructivo 02 de 2014, en donde se determinan los pasos a seguir para identificar, clasificar, medir y reconocer los pasivos pos empleo, así como para valorar los activos destinados para el pago de estas obligaciones, representados por la reserva financiera actuarial a efecto de incorporar estos conceptos al estado de situación financiera de apertura.

De otra parte, en el periodo de transición de que trata el artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, según el cual simultáneamente debe prepararse el ejercicio contable de 2015, aplicando las normas del nuevo marco normativo, las obligaciones por concepto de bonos pensionales no emitidos, para efecto de la medición se ajustará a lo señalado por la norma de los pasivos pos empleo reconociendo en la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones, no obstante que en el contexto de la Resolución 414 de 2014, constituyen una obligación probable y cumplen las condiciones de las provisiones, como son: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente deba desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000030821 DEL 13-07-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	<b>TEMA</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento del plan de retiro voluntario como cargos diferidos

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento del plan de retiro de voluntario

Doctor  
 JAIME GONZÁLEZ MÉNDEZ  
 Profesional Especializado Contabilidad  
 Industria Licorera de Caldas  
 Manizales – Caldas

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de junio de 2015, radicada con el número 2015-550-003231-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer un plan de retiro voluntario que ha venido estructurando la Industria Licorera de Caldas, con recursos solicitados del sector financiero.

Así mismo, si el RCP permite contabilizar los desembolsos realizados para atender ese plan de retiro voluntario en Otros activos como cargos diferidos, debido a que la entidad estima amortizarlo en un plazo entre 5 y 10 años, acorde con el tiempo concedido para cancelar el préstamo obtenido, y cuál sería el plazo máximo en el cual se podría amortizar.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

El Marco conceptual del RCP en la Norma Técnica relativa a los Otros activos señala:

*“195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, (...)*

*196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Gastos determina:

**282. Noción.** *Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

**283.** *El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. (...)*

**284.** *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, (...)*

**285.** *Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.”*

Por su parte el CGC del RCP describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS como, “Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios que con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)”.

(Subrayado fuera de texto)

### **Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público**

El numeral 6. del Marco conceptual incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, define los activos como, “Representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)”

Así mismo determina que para el reconocimiento de los activos “6.2.1. (...) Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.”

De otra parte la Norma relacionada con los Beneficios a los empleados, en el numeral 5.3. **Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual** señala: *“5.3.1. Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.*

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto.

5.3.2. *Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se medirán por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación al finalizar el período contable. En caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento. Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del período contable, se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.”* (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En razón a que la Industria Licorera de Caldas pertenece al ámbito de aplicación del Marco normativo incorporado al RCP por la Resolución 414 de 2014, y en consecuencia se encuentra en periodo de transición de la normatividad contable, durante el cual esta empresa en la vigencia 2015 utiliza para los efectos legales el RCP y de manera simultánea prepara la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, es necesario señalar en el contexto del RCP, como de la normatividad de la Resolución 414, el tratamiento contable a aplicar, así:

### 1. Régimen de Contabilidad Pública precedente

De conformidad con la normatividad del RCP, se reconoce un activo diferido cuando se adquieren bienes o servicios que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros o un potencial de servicio a la entidad, concepto que no puede afirmarse del hecho económico relacionado con un plan de retiro voluntario, en donde los beneficiarios, una vez se acogen al mismo dejan de prestar sus servicios y consecuentemente no participan del proceso productivo que genera beneficios económicos a la empresa.

Ahora, si bien el plan beneficiará a personal relacionado con funciones de dirección, planeación y apoyo logístico en donde los gastos se clasifican como de Administración, y a personal relacionado con la operación básica o principal en donde los gastos generados se clasifican como Gastos de Operación, estas erogaciones no pueden catalogarse como relacionadas con el proceso productivo, caso en el cual contablemente reconocerá la operación como un gasto administrativo, debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 250508-Indemnizaciones de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

## **2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público**

En el contexto del marco normativo incorporado por la Resolución 414 de 2014, el plan de retiro voluntario no puede clasificarse como un activo diferido, por cuanto un activo se reconocerá cuando exista la probabilidad de que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y su valor puede medirse con fiabilidad, y en el evento que no genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados.

De otra parte, la norma relativa a los Beneficios a los empleados, trata los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, en donde el plan de retiro voluntario que la entidad planea realizar, corresponde a una obligación cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual que se reconoce como un gasto, por lo que el registro contable se realiza debitando la subcuenta 510203-Indemnizaciones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditando la subcuenta 251301-Indemnizaciones de la cuenta 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VINCULO LABORAL O CONTRACTUAL, la cual se cancela al momento del giro.

\*\*\*

### **CONCEPTO No. 20152000034281 DEL 21-08-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMA</b>	Medición de los beneficios a los empleados por concepto de primas de antigüedad, auxilios educativos y estabilidad laboral.

Señor:

JHON JAIRO CARRASCAL CARRASCAL



Audit One Financial Advisors S.A.S.  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 28 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550-003896-2, mediante el cual solicita aclaración sobre la aplicabilidad de los cálculos actuariales para la medición de los beneficios a los empleados, específicamente, los relacionados con las primas de antigüedad, los auxilios educativos y la estabilidad laboral, argumentando que el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no es claro respecto al tema y sólo se enfoca en pensiones.

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES:

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 establecen, respecto a los beneficio a los empleados, lo siguiente:

### “CAPÍTULO II PASIVOS

(...)

#### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados como a sus sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

Los beneficios a los empleados se clasificarán en a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

#### 5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo

### 5.1.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable, cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. Hacen parte de dichos beneficios, los sueldos, salarios y aportes a la seguridad social, incentivos pagados y beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

### 5.1.2 Medición

Los beneficios a los empleados a corto plazo se medirán por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

El activo diferido reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

## 5.2 Beneficios a los empleados a largo plazo

### 5.2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses del cierre del periodo en el que se hayan ganado.

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados.

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo diferido por dichos beneficios.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

#### 5.2.2 Medición

Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Para el efecto, y dependiendo del tipo de beneficio, se considerarán variables como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios de largo plazo, así como el costo relativo al periodo corriente, se aplicará un método de medición actuarial, se distribuirán los beneficios entre los periodos de servicio y se realizarán suposiciones actuariales. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

El activo diferido reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

### 5.3 Beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

#### 5.3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, aquellos a los cuales la empresa está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita basada en prácticas habituales de la empresa, cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual. Estas obligaciones se sustentarán en la existencia de un plan formal para efectuar la terminación anticipada del vínculo laboral y en la imposibilidad de retirar la oferta.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se reconocerán como un pasivo y un gasto.

#### 5.3.2 Medición

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual se medirán por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación al finalizar el periodo contable. En caso de existir una oferta de la empresa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento. Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la finalización del periodo contable, se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

(...)

### 5.4 Beneficios posempleo

#### 5.4.1 Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las pensiones a cargo de la empresa; y
- b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa, en su calidad de empleadora, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados afectando el resultado del periodo.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

#### 5.4.2 Medición

Los beneficios posemplo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. Para el efecto, y de acuerdo con el tipo de beneficio, se tendrán en cuenta variables tales como: sueldos y salarios, expectativa de vida del beneficiario, costo promedio de los planes posemplo e información histórica de utilización de los beneficios.

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

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo afectará el resultado del periodo. Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el propósito de absolver su consulta, se concluye que la medición de los beneficios a los empleados dependerá de la clasificación que efectúe la empresa respecto a las retribuciones que suministra a sus

trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo las originadas por terminación del vínculo laboral o contractual y posempleo, contemplando asimismo, los beneficios suministrados a los sobrevivientes, beneficiarios y/o sustitutos, de conformidad con la normatividad vigente, los acuerdos contractuales o las obligaciones implícitas que den origen al beneficio.

Para efectos de llevar a cabo la clasificación de los beneficios a los empleados, el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, estableció, junto con los respectivos criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, cuatro categorías: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios a los empleados a largo plazo, c) beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y d) beneficios posempleo.

Los beneficios a los empleados a corto plazo, son definidos como aquellos que otorga la empresa a los empleados con vínculo laboral vigente, y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable.

Por otro lado, los beneficios a los otro empleados a largo plazo, corresponden a aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se otorguen a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable.

Los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, se describen como aquellos que otorga la empresa cuando finaliza los contratos laborales anticipadamente o cuando el empleado acepta una oferta de beneficios en compensación por la terminación del vínculo laboral o contractual.

Por su parte, los beneficios posempleo, se refieren a los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la empresa.

#### Primas de antigüedad

Considerando la anterior conceptualización, las primas de antigüedad que otorgan las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, podrían estar clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo o en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación.

En consecuencia, la medición de las primas de antigüedad se llevará a cabo de conformidad con los criterios establecidos para la categoría respectiva en la que hayan sido clasificadas:

Primas de antigüedad clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación de una prima de antigüedad vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Primas de antigüedad clasificadas en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo

Si la cancelación de una prima de antigüedad no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos

En relación con los auxilios educativos y considerando las categorías definidas en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previstas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, este tipo de beneficios podrían clasificarse en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo, en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación y si el trabajador cuenta con vínculo laboral vigente, o en la categoría beneficios posempleo, si el auxilio se pagará después de que el empleado complete su periodo de empleo en la empresa, como beneficio distinto a los recibidos por terminación del vínculo laboral o contractual.

Por consiguiente, los auxilios educativos se medirán con observancia a los criterios de medición señalados en la correspondiente categoría en la que hayan sido clasificados:

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación de un auxilio educativo vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo

Si la cancelación de un auxilio educativo no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

Auxilios educativos clasificados en la categoría de beneficios posempleo

Si el auxilio educativo será pagado al trabajador, al sobreviviente, beneficiario y/o sustituto del mismo, después de completar el periodo de empleo en la empresa, como beneficio distinto a los recibidos por terminación del vínculo laboral o contractual, se medirá por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago del beneficio, utilizando evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente, indicando la fecha en que fue realizada.

Beneficios para la estabilidad laboral

En el mismo sentido que las primas de antigüedad, los beneficios para la estabilidad laboral, podrían estar clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo o en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo, dependiendo de la fecha de cancelación de la obligación.

En razón de lo anterior, la medición de estos beneficios se efectuará con base a los criterios establecidos en la categoría respectiva en la que se hayan clasificado:

Beneficios para la estabilidad laboral clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo

Si la cancelación del beneficio vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor de la obligación contemplada en los beneficios definidos al final de dicho periodo, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiere, razón por la cual no se encuentra necesaria la utilización de una metodología de medición actuarial.

Beneficios para la estabilidad laboral clasificados en la categoría de beneficios a los empleados a largo plazo



Si la cancelación del beneficio no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, se medirá por el valor presente de la obligación contemplada en los beneficios definidos, calculado utilizando la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones, aplicando una metodología de medición actuarial.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044711 DEL 03-12-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de la bonificación por servicios prestados para los empleados de las Empresas Sociales del Estado, establecidas en el Decreto 1042 de 1978

Doctora:  
 EFIGENIA BUSTOS VEGA  
 Subdirectora  
 E.S.E – San Antonio  
 Rionegro - Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500047192, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que deben tener las bonificaciones de servicios prestados otorgadas a los funcionarios de la entidad y establecidas en el Decreto 1042 de 1978, así:

“(…)

*Las bonificaciones relacionadas con el Decreto 1042 de 1978, deben ser reconocidas como un beneficio de largo plazo, Teniendo en cuenta que, en los hechos tiene las características de ser un premio por la antigüedad, para cuyo cálculo se deberán considerar aspectos como rotación, mortalidad y variación de la base de cálculo de este beneficio. Lo anterior implica proyectar los pagos futuros que se hará por este beneficio y medirlos a valor presente (...)*”

### CONSIDERACIONES

El Gobierno Nacional, mediante Decreto 1042 de 1978, estableció la bonificación por servicios prestados en favor de los empleados públicos, así:

“(…)

*Artículo 45º.- De la bonificación por servicios prestados. A partir de la expedición de este Decreto, créase una bonificación por servicios prestados para los funcionarios (...)*

*Esta bonificación se reconocerá y pagará al empleado cada vez que cumpla un año continuo de labor en una misma entidad oficial (...)” (Subrayado fuera de texto)*

Ahora bien, las normas para el reconocimiento y medición de los beneficios a empleados establecidas por la Resolución 414 de 2014, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no capan ni administran recursos del público, contienen los criterios principales para realizar la clasificación de la bonificación por servicios prestados como beneficio a los empleados de corto plazo, así:

“(…)

### **5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo.**

*5.1.1 Reconocimiento. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable, cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. Hacen parte de dichos beneficios, los sueldos, salarios y aportes a la seguridad social, incentivos pagados y beneficios no monetarios, entre otros.*

*Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y un pasivo cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados (...)*

“(…)

### **5.1.2 Medición**

*Los beneficios a los empleados a corto plazo se medirán por el valor de la obligación derivada de los beneficios definidos al final del periodo contable, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera (...)” (Subrayado fuera de texto)*

## **CONCLUSIONES**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que la E.S.E – San Antonio debe reconocer y medir la bonificación por servicios prestados en favor de los funcionarios de la entidad establecida en el Decreto 1042 de 1978 y sus modificatorios, como un beneficio a empleados de corto plazo, por el valor de la obligación

derivada del beneficio al final del periodo contable, en consideración a que dicha bonificación se reconoce y paga al empleado cada vez que cumple un año continuo de labor en la entidad.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000026991 del 19-06-2015

20152000036041 del 10-09-2015

\*\*\*

### 3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### 3.17. PROVISIONES

#### CONCEPTO No. 20152000037451 DEL 01-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMA</b>	Criterios a seguir para el reconocimiento y medición inicial de provisiones según lo establecido en la Resolución 414 de 2014.

Doctora:

MARIA DEL PILAR MARTINEZ AMADO

Contadora

Hospital la Victoria Ese III Nivel

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500040652, mediante la cual solicita concepto acerca de los criterios a seguir para el reconocimiento y medición inicial de las provisiones acorde con lo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

*Una vez revisada la guía, en lo referente a provisiones (...). Para el caso del Hospital la Victoria, desde la Secretaria General de Bogotá y la Dirección Distrital de Contabilidad se cuenta con el aplicativo SIPROJ WEB, para la medición inicial (Sic) los criterios allí establecidos continúan con la herramienta establecidas por ellos?, teniendo en cuenta que la Secretaria de Hacienda de Bogotá consolida el Balance y es uno de los criterios unificados (...)"*

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de las provisiones, establecidas en la Resolución 414 de 2014 para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, mencionan lo siguiente:

*"(...)*

### PASIVOS

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

*Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.*

### PROVISIONES

*Reconocimiento. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.*

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

*En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.*

Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

No es dable para la Contaduría General de la Nación confirmar o desestimar la posibilidad de aplicar los criterios y metodologías de determinación de provisiones calculadas bajo un determinado software.

Desde la perspectiva de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación, el Hospital la Victoria Ese III Nivel debe reconocer y medir sus pasivos y provisiones acorde con la definición y criterios establecidos en el marco conceptual y normas previstas en el nuevo marco normativo contable de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, previsto en la Resolución 414 de 2014.

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

Por otra parte, la entidad contable pública debe tener en cuenta que con base en la información disponible al cierre de cada periodo deberá estimar la probabilidad de tener o no la obligación; ya que si es mayor la probabilidad de no tenerla, no habrá lugar al reconocimiento de pasivo en los estados financieros.

Ahora bien, cualquiera que sea la herramienta de medición de las provisiones, es preciso señalar que los criterios y pautas utilizados en dicho aplicativo deben estar alineados a los criterios mencionados en los párrafos anteriores, en cuanto se trate de entidades circunscrita al ámbito de aplicación del marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000043241 DEL 11-11-15</b>
---

<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente
----------------------------	--

1	<b>TEMA</b>	Pasivos Estimados Cuentas De Orden
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Provisiones Pasivos Contingentes
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento contable de procesos instaurados en contra de una entidad contable pública en el marco de una “Acción de nulidad y restablecimiento del derecho”

Doctora

LUZ MARINA PARRA CRISTANCHO

Coordinadora de Presupuesto y Contabilidad

Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda. – Canal TRECE

Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha octubre 6 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004855-2, en la que expone la siguiente situación, referida al reconocimiento de pasivos contingentes y/o provisiones por procesos judiciales que cursan en contra de la entidad, señalando lo siguiente:

*“El Canal fue demandado dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, con una pretensión inicial por la suma de treinta y cuatro mil millones de pesos (34.000.000.000,00).*

*El Tribunal Administrativo de Bogotá en primera instancia falló a favor de los intereses del Canal y denegó la totalidad de las pretensiones de la demanda.*

*El demandante interpuso recurso de apelación frente a la sentencia de primera instancia y el proceso actualmente se encuentra en el Consejo de Estado al despacho para sentencia de segunda instancia.*

*El Canal ha venido dando aplicación al libro II de Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública numeral 3. Reconocimiento de obligaciones, en cuanto a que se ha constituido la responsabilidad contingente en las cuentas de orden,*

*partiendo del principio de prudencia para no afectar la estructura financiera del mismo y la viene revelando en las notas a los estados financieros.*

*Sin embargo, de manera atenta se solicita a la Contaduría General de la República nos indique ¿cuál es el tratamiento adecuado y oportuno para iniciar la provisión para contingencias por procesos judiciales a cargo de las entidades en circunstancias como la antes descrita?”*

## CONSIDERACIONES

- i. En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.**

El marco conceptual del Régimen de la Contabilidad Pública, en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable, la aplicabilidad de los principios de contabilidad, prescribe:

### ***“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública***

*(...)*

*110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...).*

### ***8. Principios de Contabilidad Pública***

*(...)*

*116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida. (...)*

*117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*  
*(...) (Subrayados fuera de texto).*

Por su parte, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el conjunto de trámites

judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, establece:

### *“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.*

*Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).*

*Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

*Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo.” (...)* (Subrayado fuera de texto).

- j. En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administren ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, que hace parte del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 6.1.2, señala:

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

*Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la*



*obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo". (Subrayado fuera de texto)*

Las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de septiembre de 2014, en el numeral 6 del Capítulo II Pasivos, establece lo siguiente:

- **PROVISIONES**

**.8 Reconocimiento**

*Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.*

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

*En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.* (Subrayado fuera de texto).

**.9 Medición inicial**

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

El Las Capítulo III Activos y Pasivos Contingentes de las Normas para la preparación y presentación de información financiera del marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 2, indica:

- **PASIVOS CONTINGENTES**

## 2.1 Reconocimiento

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

### k. Otras consideraciones

El Artículo 3° de la Ley 819 de 2003, *reglamentado parcialmente por el Decreto Nacional 3800 de 2005*, en relación con la aprobación de las valoraciones de los diferentes pasivos contingentes que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones de las distintas entidades estatales, señala lo siguiente:

**Artículo 3º. Pasivos contingentes.** *Las valoraciones de los pasivos contingentes nuevos que resulten de la celebración de operaciones de crédito público, otros contratos administrativos y sentencias y conciliaciones cuyo perfeccionamiento se lleve a cabo con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 448 de 1998, serán aprobadas por la Dirección General de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se manejarán de acuerdo con lo establecido en dicha ley. La valoración de los pasivos contingentes perfeccionados con anterioridad a la vigencia de la citada Ley 448 de 1998, será realizada por el Departamento Nacional de Planeación, con base en procedimientos establecidos por esta entidad.*

En cumplimiento de tal disposición legal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público elaboró una Metodología “*Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales*” la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma, disponible en la página web del citado Ministerio: [www.minhacienda.gov.co](http://www.minhacienda.gov.co), link:

[http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro\\_0.pdf](http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf)

## CONCLUSIONES

La evaluación del riesgo mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico respecto de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados a cargo de las entidades públicas, en consideración a

que éstas no hacen parte de la regulación contable dado que se trata de aspectos de carácter administrativo, es competencia de éstas. Por tanto, a las instancias competentes de cada entidad les corresponde evaluar, decidir e incorporar en sus políticas institucionales un modelo con tal propósito, que sirva de soporte para garantizar el adecuado reconocimiento contable.

Ahora bien, si lo consideran pertinente, las entidades contables públicas pueden aplicar metodologías similares a la expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con la denominación *Metodología “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las entidades estatales”* la cual contiene lineamientos de utilidad para determinar tanto la probabilidad de la contingencia como de los valores de la misma.

El citado modelo para la “Valoración de pasivos contingentes por procesos judiciales y conciliaciones en contra de las Entidades Estatales”, es una propuesta metodológica para la cuantificación del pasivo contingente, para lo cual será necesario contar con una base de datos histórica estandarizada, de donde se puedan obtener todos los componentes para la aplicación de la misma. De no contar con la totalidad de los componentes en un determinado periodo, se precisará de la aplicación paulatina de la metodología de valoración. A este instrumento se puede acceder en la dirección web: [www.minhacienda.gov.co](http://www.minhacienda.gov.co), link:

- [http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro\\_0.pdf](http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/creditoydeudapublicos/Riesgo/PasivosContingentes/libro_0.pdf)
- **En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 354 de 2007.**

De conformidad con lo señalado en el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias”, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para el registro de las provisiones por procesos legales adelantados en contra de las entidades contables públicas se requiere establecer el resultado de la evaluación del riesgo producto de la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o por el estado del proceso, en la medida que ello permite determinar la probabilidad de ocurrencia de una decisión o fallo en contra de la entidad.

En consecuencia, el cálculo de la provisión para las demandas en contra de la entidad dependerá del resultado que arroje la aplicación de la metodología adoptada por cada entidad contable pública, la cual, además de medir la probabilidad del riesgo de fallo en contra de la misma y establecer una estimación monetaria de la posible obligación.

Si el resultado de la aplicación de modelo adoptado señala que probabilidad del riesgo de fallo en contra es mayor a que ocurra lo contrario, la entidad reconocerá un pasivo

estimado mediante un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

- **En relación con el Marco normativo contable que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administren ahorro del público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2007.**

Como se indicó en el apartado anterior, la formulación de metodologías de reconocido valor técnico para determinar, en condiciones de incertidumbre, la probabilidad que se presenten fallos o decisiones contrarias a los intereses de la entidad en el marco de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, que sirva de herramienta, entre otros propósitos, para garantizar el adecuado reconocimiento contable, no hacen parte de la regulación contable dada que ello conforma aspectos administrativos, razón por la cual corresponde a cada entidad contable pública evaluar, decidir e incorporar en sus políticas institucionales una metodología propia para tal efecto.

En consecuencia, con base en la información disponible al cierre de periodo, deberá considerar si la probabilidad que el Consejo de Estado, en relación con el caso objeto de consulta, tome una determinación contraria a los intereses de la Empresa, y si tal probabilidad es mayor a que ocurra lo contrario.

Para determinar tal probabilidad, en la metodología que adopte la entidad se deberá considerar, entre otras variables, la razonabilidad y/o expectativa de éxito del demandante frente a los hechos y normas en las que se fundamenta; la consistencia y solidez de los hechos frente a las pruebas que se aportan y se practican para la defensa del proceso; la presencia de riesgos procesales y; realizar un estudio del nivel de jurisprudencia relacionada con los fallos judiciales favorables en casos similares o en igualdad de condiciones al que se está valorando.

De conformidad con lo anterior, al verificar la información disponible para establecer si existe o no una obligación presente en relación con el proceso objeto de consulta, mediante la aplicación de una metodología de reconocido valor técnico para la valoración, si la entidad llega a la conclusión que la probabilidad de tener una obligación presente es mayor a no tenerla, deberá reconocerse una provisión, en caso contrario reconocerá un pasivo contingente.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044811 DEL 04-12-15**

<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
----------------------------	---

1	<b>TEMA</b>	Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Presentación de la provisión para impuestos de rentas e industria y comercio y para las contribuciones a la Superintendencia de Servicios y a la CRA en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)

Doctora  
 ÁNGELA MARÍA HERRERA TOVAR  
 Asesora contable  
 Empresa de Servicios Públicos de Guarne

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-004869-2 mediante la cual comenta que anualmente, al cierre de la vigencia, siempre se registran provisiones para el pago de los impuestos de renta e industria y comercio, y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), que debe ser cancelado en la siguiente vigencia. Las provisiones para impuestos se registran en la cuenta 2705-PROVISIONES PARA OBLIGACIONES FISCALES y la provisión para contribuciones en la cuenta 2790-PRIVISIONES DIVERSAS, del Catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública-RCP vigente.

Se indica además que con el nuevo marco normativo se eliminó la cuenta 2705-PROVISIONES PARA OBLIGACIONES FISCALES y teniendo en cuenta que el pago para impuestos es una obligación legal, que compromete a mediano plazo recursos financieros y se tiene argumentos y evidencias para realizar las estimaciones pertinentes, se consulta si en la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA, los valores causados por estos conceptos se deben cancelar y afectar la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO REGULATORIO, o se clasifica en la subcuenta 2701-Obligaciones fiscales, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Con relación al tratamiento contable de las cuentas por pagar, el numeral 3 del Capítulo II de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco de regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se prescribe lo siguiente:

#### “CUENTAS POR PAGAR

- **Reconocimiento**

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

- **Clasificación**

Con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

- **Medición inicial**

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

Concretamente con relación al tratamiento contable del impuesto de rentas, el numeral 2 del Capítulo V de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco de regulación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se prescribe lo siguiente:

## **“2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

*El impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que graven las utilidades de la empresa, tales como el Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre ganancias ocasionales y el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).*

*El impuesto a las ganancias también puede incluir otras formas de recaudo, como anticipos o retenciones.*

*El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias es el importe total que se tiene en cuenta al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo. Este incluirá tanto el impuesto corriente como el diferido.*

## **.2. Impuestos corrientes**

### **.2.1. Reconocimiento**

*El impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del periodo, ya sea real o presuntiva.*

*El impuesto corriente, del periodo presente y los anteriores, se reconocerá como un pasivo; sin embargo, cuando la cantidad pagada por este impuesto exceda el valor a pagar por esos periodos, el exceso se reconocerá como un activo.*

*Los impuestos corrientes generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos corrientes reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.*

### **.2.2. Medición**

*Los pasivos y activos por impuestos corrientes, procedentes del periodo presente o de periodos anteriores, se medirán por los valores que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal utilizando la normativa y tasas impositivas vigentes al final del periodo contable al cual corresponda el activo o pasivo relacionado.*

## **.3. Impuestos diferidos**

### **.3.1. Reconocimiento**

*El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.*

*La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera*

*generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*

*Para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias imponibles procedentes de inversiones en entidades controladas, de inversiones en asociadas o de participaciones en acuerdos conjuntos, no se reconocerán como un pasivo por impuesto diferido cuando: a) la controladora, el inversionista o el participante en un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria y b) sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.*

*La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.*

*Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, antes de que expire su derecho de compensación.*

*No obstante, un activo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no haya afectado ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*

*Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral.*



*Los impuestos diferidos originados en una combinación de negocios afectarán el valor de la plusvalía o de la ganancia por una compra en condiciones favorables, de acuerdo con la Norma de Combinación de Negocios.*

*Cuando los activos o pasivos por impuestos diferidos se originen por activos y pasivos no monetarios medidos en una moneda distinta al peso colombiano, las variaciones en la tasa de cambio se reconocerán como ingreso o gasto del periodo.*

### *.3.2. Determinación de la base fiscal*

*La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.*

*La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.*

*Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.*

### *.3.3. Medición inicial*

*Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.*

*La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente.*

### *.3.4. Medición posterior*

*El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable. La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuestos diferidos,*

*en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma, la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja. (...)*

En el caso específica de la elaboración de Estado de Situación Financiera de Apertura el numeral 1.3.3 del instructivo No. 002 “Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” indica que:

### *“1.3.3. Impuesto a las ganancias*

*De acuerdo al nuevo marco normativo, el impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que gravan las utilidades de la empresa, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Ganancias Ocasionales y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). El impuesto a las ganancias también puede incluir otras formas de recaudo, como anticipos o retenciones.*

*El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.*

*La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado. No obstante, la empresa no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando la diferencia haya surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento en que fue realizada, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*

*La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando: a) exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles o b) existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo liquidado. No obstante, la empresa no reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una*

*transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento en que se realizó, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*

*Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:*

- 1. Actualizar el valor en libros de los activos y pasivos de la empresa de acuerdo con lo dispuesto en el presente Instructivo.*
- 2. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como depreciación diferida afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 3. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como impuesto diferido en la cuenta cargos diferidos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 4. Realizar el ajuste contable para eliminar el saldo registrado, a 31 de diciembre de 2014, como impuesto diferido en la cuenta Créditos Diferidos afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*
- 5. Determinar la base fiscal de los activos y pasivos reconocidos en la fecha de transición siguiendo los siguientes lineamientos:*
  - La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.*
  - La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.*
  - Para las partidas que tienen base fiscal, pero no están reconocidas como activos o pasivos en el estado de situación financiera, la diferencia temporaria corresponderá al valor que la autoridad fiscal permita deducir en periodos futuros.*
- 6. Calcular las diferencias temporarias como la diferencia entre el valor en libros de un activo o pasivo reconocido en la fecha de la transición y su base fiscal.*

7. *Determinar si la diferencia temporaria es imponible o deducible y si, en consecuencia, generará un pasivo o un activo por impuestos diferidos, respectivamente. Para el efecto, se tendrá en cuenta lo siguiente:*
  - a. *Si el valor en libros del activo es superior a su base fiscal, la diferencia temporaria será imponible y, en consecuencia, generará un pasivo por impuesto diferido.*
  - b. *Si el valor en libros del activo es inferior a su base fiscal, la diferencia temporaria será deducible y, en consecuencia, generará un activo por impuesto diferido.*
  - c. *Si el valor en libros del pasivo es superior a su base fiscal, la diferencia temporaria será deducible y, en consecuencia, generará un activo por impuesto diferido.*
  - d. *Si el valor en libros del pasivo es inferior a su base fiscal, la diferencia temporaria será imponible y, en consecuencia, generará un pasivo por impuesto diferido.*
8. *Identificar y excluir, del cálculo de los pasivos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias imponibles que hayan surgido por a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que haya sido una combinación de negocios y que en el momento de realizarse, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*
9. *Identificar y excluir, del cálculo de los activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles que hayan surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento en que se realizó, no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.*
10. *Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos por el valor resultante de multiplicar la diferencia temporaria por las tasas impositivas vigentes en la fecha de transición. Para el efecto, se utilizarán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele. Esta medición reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, en la fecha de transición, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Si la empresa tiene acuerdos de estabilidad tributaria los tendrá en cuenta en el momento de estimar los activos y pasivos por impuestos diferidos. El reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.*

11. Reconocer, como activos por impuestos diferidos, los beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados que la empresa tenga en la fecha de transición, siempre que estos sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras antes de que expire su derecho de compensación aplicando la metodología definida en el literal j).
12. Presentar, en el estado de situación financiera de apertura, el valor total neto resultante del reconocimiento de los valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Lo anterior, siempre y cuando a) la empresa tenga el derecho legal de compensar los valores reconocidos y b) los activos y pasivos por impuestos diferidos i) se deriven del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal y ii) recaigan sobre la misma empresa o sujeto fiscal o, sobre diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales con los cuales se pretenda, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su valor neto, o realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 1.2.5 del Instructivo No. 002 “Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” establece lo siguiente:

“1.2.5 Provisiones

De acuerdo al nuevo marco normativo, las provisiones son pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en los pasivos estimados y en las responsabilidades contingentes con excepción de las provisiones relacionadas con beneficios otorgados a los empleados.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la empresa y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

- Reconocer las obligaciones identificadas en el literal a) que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2014 y que cumplan con la definición de provisión. Además medir dichas obligaciones por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero. Esta estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)” (subrayado fuera de texto).

Para el registro de las operaciones antes mencionadas el Catalogo General de cuentas aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de contabilidad pública mediante la resolución 139 de 2015, incorporó las siguientes cuentas:

### **“1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**

#### **DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del impuesto a las ganancias pagado que es susceptible de recuperarse en periodos futuros y que se origina por a) diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias reduzcan la ganancia fiscal de periodos futuros en los cuales el activo se recupere o el pasivo se liquide; y b) beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento.

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor de los activos por impuestos diferidos.
- El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.
- El valor de la reversión de la disminución del valor del activo por impuestos diferidos cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

##### **SE ACREDITA CON:**

- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias deducibles cuando estas se reviertan.
- El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.
- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales cuando estos se utilicen.

- El valor de los activos por impuestos diferidos relacionados con beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales, cuando se extinga el plazo para compensarlos.
- El valor de la reducción de los activos por impuestos diferidos cuando se estime probable que no se dispondrá de suficientes ganancias fiscales en el futuro contra las cuales cargar la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos.

(...)

## **2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR**

### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.*

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

- l. El valor de los pagos efectuados.*
- m. El valor de las obligaciones compensadas.*

#### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago.*

(...)

## **2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**

### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor del impuesto a las ganancias que se espera pagar en periodos futuros y que se origina por diferencias entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal, siempre que se espere que estas diferencias generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo se recupere y el pasivo se liquide.*

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

- *El valor de la reversión de los pasivos por impuestos diferidos.*

- *El menor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los pasivos por impuestos diferidos.*
- *El mayor valor generado como consecuencia de cambios en las leyes fiscales.”*

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las provisiones para el pago de los impuestos de renta e industria y comercio, y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), registradas a diciembre 31 de 2014, no deben ser objeto de eliminación del ESFA, por el contrario dichos valores deben ser incorporados en dicho estado y presentados en las siguientes condiciones:

Las empresas responsables de los impuestos a la renta, a las ganancias ocasionales y de renta para la equidad (CREE), deben hacer su mejor esfuerzo para determinar razonablemente el valor corriente de dichos impuestos, así como el valor del Impuesto de industria y comercio y de las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD y a la Comisión de Regulación de Agua y Alcantarillado-(CRA), calculadas a 31 de diciembre de 2014, con base a la información existente a dicha fecha, puesto que estos conceptos cumplen los criterios de los pasivos ya que se configuran en obligaciones adquiridas originadas en el desarrollo de sus actividades y se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable y deben reconocerse y presentarse como cuentas por pagar, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

De otra parte, si existen diferencias temporarias entre el valor en libros de los activos o pasivos reconocidos en el estado de situación financiera y su base fiscal, o con partidas que tienen base fiscal pero no están reconocidas como activos o pasivos contablemente, se debe reconocer un pasivo o un activo por impuestos diferidos en las cuentas “1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS o 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, según corresponda.

\*\*\*

**3.18. OTROS PASIVOS**



## CONCEPTO No. 20152000019541 DEL 23-04-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	<b>TEMA</b>	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan o administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Otros Pasivos Otros Ingresos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de subsidios otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía y recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas Reconocimiento de ingresos por venta de chatarra Reconocimiento contratos pendientes de ejecución

Doctora  
GLEYDIS CLEMENCIA HURTADO GRISALES  
Líder Unidad de Finanzas Corporativas  
E.S.P. GESTION ENERGETICA S.A. - GENSA  
Manizales

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 20155500011192 en la cual manifiesta que con corte a diciembre 31 de 2014 la empresa reportó saldos en las subcuentas otros, por la contabilización de las siguientes operaciones:

*290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios.*

*421090 Otras ventas de bienes comercializados, por concepto de venta de chatarra generada en la central termoeléctrica de Paipa.*

819090 Otros derechos contingentes. Corresponde a los contratos pendientes de ejecución firmados para la venta de energía a largo plazo, cuya contrapartida es la cuenta 890590-Otros derechos contingentes.

Señala que una vez efectuada la revisión al PGCP no encuentran otras cuentas donde reclasificar el registró de dichas operaciones, y en razón a que el saldo de estas cuentas supera el 5% del total de la cuenta mayor, solicitan se les indique cuales deben ser las cuentas a utilizar para cada una de las operaciones.

De otra parte, el consultante, mediante comunicación telefónica aclaró que los subsidios a que hace referencia la consulta, son otorgados por el Ministerio de Minas a las Empresas de Energía, y son recaudados por GENSA para cancelar parte de la facturación efectuada a estas empresas.

Dado que en ocasiones el monto del subsidio es recibido antes de la facturación, GENSA lo contabiliza como un recaudo a favor de terceros, en la subcuenta 290590-Otros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y posteriormente cruza el saldo de esta subcuenta con el valor de la cuenta por cobrar a la Empresa de Energía.

Con relación a los contratos pendientes de ejecución reconocidos en cuentas 819090 Otros derechos contingentes, corresponden a contratos que solo han sido suscritos pero no ejecutados sobre los cuales se lleva el control en cuentas de orden.

## CONSIDERACIONES

El párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que *“Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del Procedimiento contable para la Estructuración y presentación de los estados contables, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la utilización de las subcuentas denominadas “Otros” señala, *“Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte. (...)”*

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RGP, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, dispone:

#### **“2905- DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.  
(...)

##### **SE ACREDITA CON:**

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.  
(...)

#### **4810-Extraordinarios**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

1. El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.

2. El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.
3. Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.
4. El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

**SE ACREDITA CON:**

1. El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
2. El valor de los recaudos en la DGCPN que al final del período contable no han sido reclasificados.
3. El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1. El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

**SE ACREDITA CON:**

1. El valor causado por los diferentes conceptos.”

De otra parte, el catálogo de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, respecto de la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, señala:

**“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS**

*Representa el valor de los recursos recaudados o pendientes de recaudo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, siempre que la entidad tenga el derecho de cobro o de retención de dichos recursos.*

**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- El valor de la disminución de los derechos causados en la empresa.
- 3- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los recursos que son de propiedad de terceros sobre los cuales la entidad tiene el derecho de cobro o de retención.
- 2- El valor de los recaudos en las cuentas de la empresa que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.

**4808- INGRESOS DIVERSOS**

*Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.*

**DINÁMICA**

(...)

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

**8390- OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL**

*Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas Relacionadas anteriormente.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la operación.
- (...)

**9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL  
DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de las operaciones por conceptos no contempladas en las cuentas relacionadas anteriormente.*

## **DINÁMICA**

(...)

### **SE ACREDITA CON:**

1- *El valor de la operación.*”

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Con relación a la inquietud sobre los registros en la cuenta 290590 Otros recaudos a favor de terceros, por concepto de subsidios para las empresas de energía, se concluye que en caso que la entidad no encuentre en el Catálogo General una subcuenta específica para el reconocimiento de alguna operación, puede utilizar las subcuentas “Otros”, y en caso de que el saldo supere el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva.

Referente a los contratos pendientes de ejecución, es potestativo reconocerlos en cuentas de orden, pues su registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requiera sobre estos contratos, en consecuencia si se trata de contratos que puedan generar derechos deberá reconocerse en la subcuenta 839090-Otras deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS DEUDORAS DE CONTROL, y si se trata de posibles obligaciones, en la cuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Esta situación es importante explicarla plenamente en las notas a los estados contables.

Con respecto a la venta de chatarra, éste concepto debe reconocerse en la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-Extraordinarios, por cuanto corresponde a hechos distintos a las actividades ordinarias de la empresa.

Ahora, teniendo en cuenta que GENSA hace parte de las entidades que deben aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la resolución 414 de 2014, para efectos de la transición a este marco, a continuación se señalan las cuentas a utilizar para el reconocimiento de los conceptos planteados en su consulta, de conformidad con el catálogo de cuentas definido bajo la resolución 139 de 2015:

Los subsidios para las empresas de energía, en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

El control de los contratos pendientes de ejecución, en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, o en la 939011-Contratos pendientes de ejecución de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, según se trate de posibles derechos u obligaciones, respectivamente.

Los ingresos provenientes de venta de chatarra en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044151 DEL 25-11-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro al público
	<b>TEMA</b>	Pasivos
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento cuentas por pagar por servicios públicos

Doctora  
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA  
Jefe Gestión Contable  
Metro de Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada mediante el No. 20155500051292 mediante el cual formula lo siguiente:

*“En el catálogo general de cuentas para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014), se definieron las siguientes cuentas por pagar para el registro de las obligaciones por servicios públicos:*

**2484 SERVICIOS PÚBLICOS**

248401 Acueducto

248402 Alcantarillado

248403 Aseo

248404 Energía

248405 Gas natural  
 248406 Teléfono  
 248490 Otros servicios públicos

*Cordialmente solicitamos nos indiquen en que código contable del pasivo debemos registrar los anteriores conceptos teniendo en cuenta que son dos acreedores, UNE Telecomunicaciones y Empresas Públicas de Medellín, generándose un cheque para cada entidad acorde con el valor facturado.*

*Cabe aclarar que en las diferentes cuentas de gastos por concepto de servicios públicos el Metro de Medellín tiene definida una cuenta para cada concepto de estos servicios.”*

### **CONSIDERACIONES**

El Catálogo General de cuentas expedido mediante la resolución 139 de 2015, para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe la cuenta 2484-SERVICIOS PUBLICOS, así:

*“DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades, por concepto de servicios públicos. (Subrayado fuera de texto)*

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

*1- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.  
 SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.”*

### **CONCLUSIONES**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la entidad debe utilizar las subcuentas respectivas de la cuenta 2484-SERVICIOS PUBLICOS, para causar las obligaciones por este concepto, con independencia de que el pago se genere a distintos acreedores. Los controles que se requieran con un mayor nivel de desagregación podrán efectuarse a través de auxiliares.

La contrapartida corresponde a la subcuentas 511117 ó 521115-Servicios Públicos, donde igualmente podrá controlar los diferentes conceptos a través de auxiliares.

Es de precisar que dependiendo la estructura operativa de la entidad, el total o la proporción del valor de estos servicios podrán tener como contrapartida registros en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCION.

\*\*\*



Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000038551 del 14-10-2015

20152000042361 del 30-10-2015

20152000043241 del 11-11-2015

\*\*\*

### 3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

#### CONCEPTO No. 20152000042351 DEL 30-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Resolución 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Patrimonio de las Empresas Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	<b>SUBTEMA</b>	Manejo de donaciones y bienes recibidos de terceros en el Estados de Situación Financiera de Apertura

CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO

Contador

Electrificadora del Caquetá S.A. E.S.P.

Florencia – Caquetá

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-004595-2 de fecha 22 de septiembre de 2015, mediante la cual plantea dos inquietudes relacionadas con la aplicación del nuevo marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en cuanto a:

- El tratamiento de los valores registrados en la cuenta 3235 Superávit por Donación, y
- El tratamiento de los valores registrados en la cuenta 9436 Bienes Recibidos de Terceros y su contrapartida 9915 Acreedores de control por contra.

Lo anterior teniendo en cuenta que el nuevo plan contable no incluyó estas cuentas.

#### CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de sus competencias legales y constitucionales, el 8 de septiembre de 2014 expidió el Instructivo 002 de 2014, por medio del cual imparte instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el citado instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

Así mismo, señala que para facilitar la aplicación del citado instructivo, las empresas tendrán como referente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contenidas en el anexo del Marco normativo aplicable a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Con relación a los temas objeto de consulta, la regulación existente señala lo siguiente:

- **Tratamiento del superávit por donación**

Atendiendo las instrucciones dadas a través del instructivo de transición para la elaboración del estado de situación financiera de apertura por parte de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, los valores registrados en la cuenta 3120-Superávit por donación deben ser reconocidas como una subvención. Al respecto, el instructivo de transición señala:

*"1.3.1 Subvenciones*

*De acuerdo al nuevo marco normativo, las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Estos recursos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.*

*Las subvenciones pueden originarse por distintas vías, tales como: los préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.*

*Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, el reconocimiento de las subvenciones pudo haber afectado a) el resultado en las cuentas de otros ingresos ordinarios (donaciones) u otras transferencias o b)*

*el patrimonio en las siguientes cuentas: capital fiscal, superávit por donación, patrimonio institucional incorporado o patrimonio público incorporado.*  
(...)

### 1.3.1.3 Donaciones

*Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.*

## - Tratamiento de los Bienes recibidos de terceros

Con respecto a los valores registrados en las cuentas 9436-Bienes recibidos de terceros y su contrapartida 991506 de la cuenta 9915- Acreedoras de control por contra, el instructivo de transición señala que la empresa debe analizar los conceptos registrados en esta cuenta con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas, ya sea como propiedades, planta y equipo; o como propiedades de inversión, según corresponda.

Atendiendo lo citado en el párrafo anterior, para el reconocimiento de estas partidas la empresa debe analizar los criterios definidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en su componente Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, que señala:

### ***“10. Propiedades, planta y equipo***

#### ***10.1 Reconocimiento***

*Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.*

(...)

### ***11. Propiedades de inversión***

#### ***11.1 Reconocimiento***

*Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, en el instructivo de transición emitido el 8 de septiembre de 2014, se imparten las siguientes instrucciones en torno al tema para la elaboración del estado de situación financiera, señalando, tanto para las propiedades, planta y equipo; como para las propiedades de inversión lo siguiente:

*“Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Propiedades, planta y equipo o en el grupo de Propiedades de inversión. No obstante, las empresas deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en la cuenta de Bienes de Beneficio y Uso Público, Bienes Históricos y Culturales, Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión.” (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones señaladas anteriormente, la empresa ELECTRIFICADORA DEL CAQUETÁ S.A. E.S.P. para la elaboración del estado de situación de apertura, en relación con el tratamiento de la información registrada, bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en las cuentas 3235-Superávit por donación y 9346-Bienes recibidos de terceros, aplicará los siguientes tratamientos:

- Las partidas registradas en la cuenta 3235-Superávit por donación, ya sea en dinero, en especie o en derechos, para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público corresponderán a subvenciones, con respecto a las cuales la entidad deberá realizar las siguientes actividades:
- Identificar si las partidas registradas se encuentran o no condicionadas.
- Evaluar el cumplimiento total o parcial de las condiciones asociadas a la subvención, de forma que:
  - Si la subvención no se encuentra condicionada, o si encontrándose condicionada se han cumplido las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por donación afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

- Si la subvención se encuentra condicionada y no se han sido cumplido todas o algunas de las condiciones asociadas, la empresa disminuirá la cuenta Superávit por donación y reconocerá un pasivo por el valor equivalente al valor total de la donación recibida, multiplicado por la proporción de las condiciones no cumplidas sobre las condiciones totales exigidas. Tanto la disminución de la cuenta Superávit por donación como el reconocimiento del pasivo, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.
- Las partidas registradas en la cuenta 9346-Bienes recibidos de terceros y en la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-Acreedoras de control por contra (Db), para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, podrán ser reconocidas como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión atendiendo los criterios señalados en el Marco Normativo y las condiciones para su reconocimiento como activo, es decir, que exista la probabilidad de generación de beneficios económicos futuros y que su medición sea fiable.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000043981 DEL 23-11-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores

Señor:  
NOLFAN RAMÍREZ

Profesional Universitario  
Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P.  
Neiva, Huila

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 14 de septiembre de 2015, radicado con el número 2015-550-004491-2, en el que manifiesta:

“(…)

*(…) en el actual plan contable permite contabilizar tanta (sic) en los ingresos como en los gastos utilizar la cuenta 4815 y 5815 ajuste ejercicios anteriores, mi pregunta... (sic) es correcto afectar directamente la cuenta 3225 Resultados ejercicios anteriores en el nuevo plan contable (Resolución No. 414 de 2014 y Resolución (sic) 139 de 2015) en el presente ejercicio contable en lo que va corrido del 2015. o a que (sic) cuenta del nuevo puc homologo esos registros.*

(…)”

Al respecto, se atiende su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES:

La Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, prescribe:

“(…)”

**ARTÍCULO 3º. Cronograma.** *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

(…)”

**Período de transición:** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos*

comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

**Período de aplicación:** Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

**4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES:** “Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

##### **SE ACREDITA CON:**

- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

**5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES:** “Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- El valor de los ajustes por menores valores causados.

#### **SE ACREDITA CON:**

- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)  
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“(…)

## **CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES**

(…)

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

(…)

#### **5.3 Corrección de errores de periodos anteriores**

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se



*incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.*

(...)

*El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

*“Representa el valor de las utilidades o excedentes acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor de las pérdidas o déficit acumulados no absorbidos.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

- *El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.*
- *El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.*
- *El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.*
- *El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.*
- *El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.*

##### **SE ACREDITA CON:**

- *El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.*
- *El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.*
- *El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

Por lo anteriormente expuesto, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., durante el periodo de transición; es decir, el periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, seguirá utilizando para todos los efectos legales, toda la normatividad del Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimiento y la Doctrina Contable Pública expedida con anterioridad a la Resolución 414 de 2014 aplicable a esa Empresa, razón por la que el valor de los ajustes a los ingresos o a los gastos de vigencias anteriores continuarán registrándose en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, respectivamente.

Ahora bien, vale la pena señalar que durante el periodo antes mencionado, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, deberán preparar información financiera de acuerdo con el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público de manera simultánea, para que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

En consecuencia, las Empresas Públicas Municipales de Neiva E.S.P., entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015 al preparar su información financiera paralela aplicando el nuevo marco normativo, utilizará la cuenta 3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para registrar las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores, pues la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de la Resolución 414 de 2014, establece que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubre el error.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20152000024221 del 29-04-2015  
 20152000024921 del 02-06-2015  
 20152000027081 del 19-06-2015  
 20152000035641 del 04-09-2015  
 20152000042361 del 30-10-2015  
 20152000045411 del 11-12-2015

\*\*\*

### 3.20. VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000002991 del 12-02-2015

\*\*\*

### 3.21. VENTA DE SERVICIOS

<b>CONCEPTO No. 20152000002351 DEL 05-02-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Ingresos por prestación de servicios
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de Ingresos por parte de Metro Cali S.A., en calidad de ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM del Municipio de Santiago de Cali.

Doctora:  
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ  
Profesional Especializada  
Metro Cali S.A.  
Cali, Valle del Cauca.

Me refiero a su correo electrónico del 12 de diciembre de 2014, radicado con el número 2014-550-004183-2 mediante el cual manifiesta:

#### ANTECEDENTES

“(…)

*Nos encontramos en el proceso de definir las políticas contables, para establecer la política contable de ingresos solicitamos nos confirmen si debemos tomar como requerimiento y guía el Capítulo IV- Ingresos del nuevo marco normativo, considerando lo siguiente:*

*El objeto social de Metro Cali S.A., corresponde a la ejecución de todas las actividades previas, concomitantes y posteriores para construir y poner en operación el sistema de transporte masivo (SITM) de la ciudad de Santiago de Cali y su zona de influencia.*

*Los ingresos de actividades ordinarias de la Entidad corresponden a un porcentaje por concepto de la participación en la concesión de recaudo por la operación del SITM, para el funcionamiento de la entidad y el valor recaudado por tarifa para el mantenimiento de la infraestructura del sistema que le corresponde a la entidad.*

*Para definir la política contable de los ingresos de actividades ordinarias, de acuerdo con las normas para reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos (nuevo marco normativo), nos remitimos al capítulo IV-1 Ingresos, que establece:*

*“Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos generados durante el período contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a los aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se generan por venta de bienes, por la prestación de servicios, o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros”*

*Al evaluar lo establecido en la norma, consideramos que los ingresos de la Entidad no se enmarcan en la venta de bienes, prestación de servicios, ni el uso por parte de terceros de los activos de la Entidad, dado que la infraestructura del SITM, obras de plataforma urbana, son del Municipio de Santiago de Cali.*

*Por tanto, solicitamos nos indiquen si para la definición de la política contable para los ingresos de actividades ordinarias de la Entidad debemos considerar como guía el capítulo IV Ingresos o debemos tomar como guía otra norma que trate cuestiones similares o relacionadas y si es así, agradecemos nos indiquen el requerimiento y guía a seguir para la definición de la política contable.”*

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

## **CONSIDERACIONES**

El capítulo IV – Ingresos de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público de la Resolución 414 de 2014 establece que:

*“(…)*

### **1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS**

*Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que*

terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

#### 1.1.2 Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Contrato de Concesión No. 2 para la Prestación del Servicio Público de Transporte Masivo de Pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, suscrito por Metro Cali S.A. y Blanco y Negro Masivo S.A. el 15 de diciembre de 2006, el cual fue remitido a este Despacho con el propósito de ampliar la contextualización de la consulta, establece que:

“(...)”

#### **CLÁUSULA 44 INGRESOS DE METRO CALI S.A. COMO ENTE GESTOR DEL SISTEMA MIO.**

Para efectos del presente Contrato, Metro Cali S.A., en su calidad de ente gestor del Sistema MIO, obtendrá como principales beneficios económicos, aquellos derivados de los ingresos del Sistema MIO durante el término de vigencia del presente Contrato, por un valor equivalente al siete por ciento (7%) del total de los recursos del Fondo General y aquellos determinados en el presente Contrato de Concesión.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

#### **CONCLUSIONES**

Partiendo de que el Contrato de Concesión remitido por Metro Cali S.A. con el propósito de ampliar el contexto de la consulta, establece que los ingresos de la empresa se originarán en calidad de ente gestor; es decir, que los ingresos de la empresa provienen de un rol netamente administrativo; Metro Cali S.A. no reconocerá sus ingresos por concepto de concesiones sino por concepto de gestión de transporte masivo y diseñará las políticas contables para su reconocimiento de conformidad con lo establecido en el numeral 1.1.2

Ingresos por prestación de servicios del capítulo IV – Ingresos dispuesto en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000024221 del 29-04-2015

\*\*\*

### 3.22. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

#### CONCEPTO No. 20152000025961 DEL 11-06-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de las donaciones recibidas para la compra de equipo establecido por la Resolución 414 de 2014

Doctor  
RAUL OSPINO AYOS  
Contador  
ESE - HOSPITAL MUNICIPAL DE SABANAGRANDE  
Sabanagrande - Atlántico

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500022262, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable de las donaciones recibidas para la compra de equipos, así:

*“La donación echa (SIC) por el ministerio para compra de equipo y teniendo en cuenta que en el nuevo catálogo de cuentas no existe la cuenta 3235 superávit por donación en que cuenta debe registrarse”*

#### CONSIDERACIONES

El nuevo marco normativo del Régimen de Contabilidad Pública incorporado mediante Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece las normas para el reconocimiento,

medición y presentación de los hechos económicos relacionados con la adquisición de Propiedad, Planta y Equipo producto del recibo de una subvención por donaciones, así:

***“(...) Propiedades, Planta y Equipo. Medición inicial. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle (...)”*** (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, estas mismas normas establecen el tratamiento contable para efectos del reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con el ingreso por subvenciones, así:

***“(...) Subvenciones. Reconocimiento. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.***

***Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso (...)”*** (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catalogo General de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015 para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene las cuentas contables para el tratamiento de las subvenciones, así:

***“(...) Cuentas por pagar. 2402 -Subvenciones por pagar.  
240204 – Subvención por donaciones. Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos”***

***“(...) Transferencias y subvenciones. 4430. Subvenciones.  
443004. Subvención por donaciones. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico (...)”*** (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que siguiendo las nuevas normas y criterios establecidos en la Resolución 414 de 2014, el HOSPITAL MUNICIPAL DE SABANAGRANDE - ESE, debe reconocer como una subvención la donación recibida del Ministerio para la compra de equipos. Esto en razón a que se deben reconocer como subvenciones, los recursos recibidos por donaciones procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

Ahora bien, en este sentido es importante tener en cuenta que las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Es por ello, que la entidad contable pública deberá establecer si la subvención por donación recibida está o no sujeta a alguna condición a fin de reconocerla contablemente como un pasivo o un ingreso respectivamente. En caso, que la subvención corresponda a un pasivo, la entidad contable pública deberá acreditar la subcuenta 240204 – SUBVENCIONES POR DONACIONES de la cuenta 2402 – SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual se afectará de forma gradual en la medida del cumplimiento de la condición pactada y reconociendo un ingreso en la subcuenta 443004 – SUBVENCION POR DONACIONES de la cuenta 4430 – TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Si la subvención recibida por donaciones no contempla el cumplimiento de condiciones, la entidad contable pública reconocerá este ingreso en la subcuenta 443004 – SUBVENCION POR DONACIONES de la cuenta 4430 - SUBVENCIONES.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000040901 DEL 23-10-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Transferencias y Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de la cofinanciación del Gobierno a la deuda del Metro de Medellín. Actividades para el ajuste de los saldos de cofinanciación reconocidos en el Patrimonio

Doctora  
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA  
Jefe Gestión Contable  
Empresa Metro de Medellín  
Bello Antioquia



**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 3 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004344-2 mediante el cual manifiesta:

*“Asunto: Tratamiento contable de las subvenciones Internacionales de Información Financiera del gobierno en Normas*

*De acuerdo con el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, tenemos la siguiente inquietud con respecto al tratamiento contable de las subvenciones del gobierno: la Ley 310 de 1996, se creó con el fin de darle viabilidad a la construcción de los sistemas de transporte masivo en el país y para modificar la ley 86 de 1989, por la cual rigen normas sobre sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveían los recursos para su financiación.*

*De acuerdo con la Ley, la Nación, el Departamento de Antioquia, el Municipio de Medellín y la Empresa, firmaron el 21 de mayo de 2004, el acuerdo para reestructurar la deuda del Metro con las siguientes características:*

- El total de la deuda adquirida por la región para la construcción del Metro de Medellín, será pagada según la Ley de Metros y lo estipulado en el acuerdo de reestructuración firmado con la Nación el 21 de mayo de 2004 donde el 40% de la deuda es asumida por la Nación y el 60% restante es asumido por la región (Departamento y Municipio) con base en la pignoración de la renta del tabaco y la gasolina.*
- El mecanismo para la cancelación, consiste en que la Nación asume el total del pago periódico que debe hacerse a la banca prestamista y transfiere el 60% de la deuda pagada a la Empresa, descontando los aportes hechos por la región con rentas pignoradas, convirtiendo el saldo no pagado en deuda interna por pagar a la Nación.*
- La deuda reestructurada continúa a cargo de la Empresa (se registra en sus balances) y el Municipio de Medellín y Departamento de Antioquia se comprometen a pignorar las rentas requeridas para atender su pago.*

*La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada, bajo el marco normativo PCGA registra el 40% de deuda que la nación subvenciona al Metro en la cuenta patrimonial 3265 recursos de cofinanciación; para efectos del estado de situación financiera de apertura ¿cuál es el tratamiento contable para estos recursos? ¿Se deben disminuir la cuenta recursos de cofinanciación y afectar directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al Marco Normativo de Regulación?*

*Igualmente es necesario aclarar el tratamiento contable para el reconocimiento y medición posterior de ésta subvención según el Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación, ¿El 40% de la deuda que subvenciona la Nación se debe entender como una subvención por préstamos condonables (cuenta 443003) o como una subvención por donaciones (cuenta 443004)?”*

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

## **CONSIDERACIONES**

El concepto 20152300020381 emitido por la Contaduría General de la Nación el 14 de mayo de 2015, mediante el cual se estableció lo siguiente:

### *“CONCLUSIONES*

*De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar que:*

*[...]*

*Con respecto a los registros de los pasivos y activos correspondientes, se realizarán con base en el Marco Normativo del anexo de la Resolución 414 de 2014 y el Catálogo de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 por la Contaduría General de la Nación, siguiendo las características de temporalidad de corto y largo plazo y a su vez si son internas o externas en el caso de los pasivos. Para los activos los registros serán realizados siguiendo la intención que se tenga con los activos de infraestructura y su naturaleza.*

*Los recursos destinados por las entidades territoriales para el pago de la deuda a cargo de la Empresa Metro de Medellín Ltda., serán reconocidos por ésta, como ingresos por subvenciones mediante registros en las cuentas y subcuentas respectivas del grupo **44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES** en sus porcentajes correspondientes, y realizará la amortización de los créditos mostrando de manera separada la carga financiera y la reducción del capital.*

*Para efectos de la transición al nuevo Marco Normativo, las partidas relacionadas con el Acuerdo y que actualmente se encuentran reconocidas en el grupo de **PATRIMONIO INSTITUCIONAL**, en la cuenta de **RECURSOS DE COFINANCIACIÓN**, deberán ser tratadas de conformidad con las alternativas estipuladas en el numeral 1.3.1 Subvenciones del Instructivo 002 de 2014, para ajustar dichas partidas en el Estado de situación financiera de apertura”. (Subrayado fuera de texto)*

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## **“2. SUBVENCIONES**

### **2.1 Reconocimiento**

*Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.*

*Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.*

[...]

*Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.”(Subrayado fuera de texto)*

La Resolución 139 de marzo de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y en el cual se establece:

### **“4430 SUBVENCIONES**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.*

*Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.*

*Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.*

*Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.”(Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Con respecto a su primera inquietud, es pertinente resaltar la respuesta dada en el concepto 20152300020381 emitido por la Contaduría General de la Nación el 14 de mayo de 2015, en donde se establece que para efectos de la transición al nuevo Marco Normativo para la Empresas bajo la Resolución 414 de 2014, la Empresa Metro de Medellín deberá realizar las actividades del numeral 1.3.1 subvenciones del instructivo 002 de 2014 para los valores que tienen registrado en las cuentas patrimoniales por el concepto de cofinanciación.

Con respecto a su segunda inquietud, y siguiendo la misma respuesta dada por la Contaduría General de la Nación en el concepto citado en el párrafo anterior, en donde se estableció que tanto la deuda externa como la deuda interna seguirán reconocidas en los Estados Financieros de la Empresa Metro de Medellín, por lo cual, al asumir el pago periódico la Nación con la banca prestamista y generar un préstamo por cobrar a la Empresa y del cual asume el 40% según el acuerdo de reestructuración de la deuda firmado en mayo del año 2004, la Empresa reconocerá en la subcuenta 443003 Subvención por préstamos condonables de la cuenta 4430 SUBVENCIONES el valor correspondiente a dicho porcentaje.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000040001 DEL 21-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Ingresos por Transferencias y Subvenciones

<b>SUBTEMA</b>	Diferencia entre Subvenciones y Transferencias
----------------	--

Señor  
OSWALDO GARCÍA GARCÍA

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 31 de agosto de 2015, con el número 2015-550-004319-2 mediante el cual manifiesta:

*“Buena tarde, leyendo el tema de subvenciones para las NIIF tengo entendido que es una ayuda de un organismo sea público o privado que se le entrega a un tercero para un fin determinado, pero la ayuda va ligada a un fin social y el tercero tiene que cumplir el total de las condiciones que le exija la entidad que va a dar la subvención. Mis preguntas son las siguientes:*

*¿En el sector público, como hacen las entidades para identificar una subvención de una transferencia normal, cuando la mayoría de recursos entregados en el sector público son de mandato legal?*

*¿Es necesario que las entidades públicas que reciban la subvención, requieran al ente público que la va a dar, que se trata de una subvención?*

*¿En caso de que el ente público entregue la subvención, es necesario que ellos digan los requisitos que se deben cumplir y que no se trata de una transferencia legal?”*

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

## CONSIDERACIONES

Con respecto a su inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

*“2. SUBVENCIONES*

### *2.1 Reconocimiento*

*Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.*

*Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.*

*Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.*

*Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.*

*Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.*

*Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.*

*La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.*

*Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el catálogo general de cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### *“44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES*

##### *4430 SUBVENCIONES*

##### *DESCRIPCIÓN*

*Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.* Las subvenciones

pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

*Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.*

*Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.*

*Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.” (Subrayado fuera de Texto)*

El Anexo técnico del decreto 2615 de 2014 establece en su norma internacional número 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales lo siguiente:

“Alcance

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

Definiciones

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

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

[...]

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

Para las entidades públicas que se encuentren sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y 743 de 2013, los hechos económicos que involucren la recepción o entrega de recursos por parte de un tercero, ya sean monetarios o no monetarios, y que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyectos específicos, serán nombrados como subvenciones.

Para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, se realizará conforme a lo establecido en la Norma de subvenciones incluida en el Marco Normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, o a la Norma Internacional Contabilidad número 20 incluida en el anexo técnico del decreto 2615 de 2014 para las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público.

Para las demás entidades públicas, estos mismos recursos que se entregan o se reciben serán nombrados como transferencias y su reconocimiento, medición, revelación y presentación, se realizará conforme al actual Régimen de Contabilidad Pública precedente hasta la fecha en que entre en vigencia la aplicación del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, expedido mediante Resolución 533 de octubre 8 de 2015.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000044701 DEL 03-12-2015

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de la compra de mobiliario de oficina y equipo de cómputo por parte del Gestor en la ejecución de recursos de los proyectos del Sistema Estratégico de Transportes de Popayán

Doctor:  
**JORGE C. PALECHOR PALECHOR**  
 Gerente  
 Movilidad Futura S.A.S  
 Popayán - Cauca



## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500047312, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe darse a la compra de mobiliario para la adecuación de oficinas y equipos de cómputo por parte de Movilidad futura S.A.S, dentro de la ejecución de recursos del proyecto del Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros de Popayán, así:

“(…)

*Cuál es el manejo que se debe realizar sobre los activos fijos como muebles y enseres y equipo de cómputo, que fueron adquiridos con recursos de inversión y que son utilizados por el ente gestor para el desarrollo de sus actividades, los cuales se encuentran registrados en cuentas de orden (…)*”

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual de la información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, establece los principales atributos y características cualitativas de la información financiera de propósito general que se deben tener en cuenta para el reconocimiento y medición de los activos dentro del estado de situación financiera, así:

“(…)

*6.1 Definición de los elementos de los estados financieros.*

***6.1.1 Activos.*** *Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad (…)*

*(…) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo (…)*

*(…) Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción (…)*

*(...) Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa (...)*

*(...) Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados (...)*

*(...) **6.2.1 Reconocimiento de activos.** Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.*

*Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (...)* (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, el nuevo marco normativo del Régimen de Contabilidad Pública incorporado mediante Resolución 414 de 2014, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece las normas para el reconocimiento y medición de los hechos económicos relacionados con la adquisición de Propiedad, Planta y Equipo sin cargo alguno, así:

***“(...) Propiedades, Planta y Equipo.***

*Medición inicial. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle (...)* (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, estas mismas normas establecen el tratamiento contable para efectos del reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos relacionados con el ingreso por subvenciones, así:

*“(...)”*

**Subvenciones.** Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (...) (Subrayado fuera de texto)

(...) Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catalogo General de Cuentas establecido por la Resolución 139 de 2015 para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene las cuentas contables para el tratamiento de las subvenciones, así:

“(...)

#### **Transferencias y subvenciones**

##### **2402 Cuentas por pagar -Subvenciones por pagar.**

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos (...)

(...) **Transferencias y subvenciones.**

**4430. Subvenciones.** En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico (...) (Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este despacho se permite concluir que Movilidad Futura S.A.S, en su calidad de ente gestor de los recursos del Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros de Popayán SETP POPAYAN-MOVILIDAD FUTURA S.A.S, debe realizar un análisis y evaluación a partir de su modelo de negocio y las condiciones particulares y contractuales del proyecto, para definir si procede a incorporar como activo dentro de su estado de situación financiera los equipos de cómputo y mobiliario para la adecuación de oficinas adquiridos con recursos de inversión y usados por Movilidad Futura

S.A.S para el desarrollo de sus actividades y que actualmente tiene registrados en cuentas de orden.

Para ello, deberá tener en cuenta los criterios establecidos en las normas para el reconocimiento y medición de los activos establecidos en la Resolución 414 de 2014, para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales hacen referencia a que son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. En consecuencia, para que la entidad contable pública pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Cabe resaltar que una vez Movilidad Futura S.A.S, establezca si los muebles y enseres y equipo de cómputo relacionados con el SETP POPAYAN cumple con los criterios para ser reconocido como un activo en los estados financieros, deberá reconocerlo como propiedad, planta y equipo medido por la norma de subvenciones, según lo establecido en la Resolución 414 de 2014; en consideración a que corresponde a la adquisición de una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno por una contraprestación simbólica, la cual se encuentra destinada al cumplimiento de un proyecto específico que para este caso corresponde al SETP POPAYAN.

En este mismo sentido, la entidad contable pública deberá revisar los términos contractuales del proyecto, para establecer si se trata de una subvención condicionada, o no, para reconocerla como un pasivo en la cuenta contable 2402- SUBVENCIONES POR PAGAR hasta cuando se den las condiciones pactadas o como un ingreso en el estado de resultados en la cuenta contable 4430 – SUBVENCIONES.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación  
Conceptos Nos. 20152000033341 del 12-08-2015  
20152000042361 del 30-10-2015

\*\*\*

### **3.23. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### **3.24. OTROS INGRESOS**

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 201520000191541 del 23-04-2015  
20152000044991 del 07-12-2015

\*\*\*

### **3.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000024921 del 02-06-2015

\*\*\*

### **3.26. GASTOS DE VENTAS**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000024921 del 02-06-2015

\*\*\*

### **3.27. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación  
Conceptos Nos. 20152000024221 del 29-04-2015  
20152000024921 del 02-06-2015  
20152000036041 del 10-09-2015

\*\*\*

### **3.28. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación  
Conceptos Nos. 20152000044601 del 02-12-2015  
20152000045421 del 11-12-2015

\*\*\*

### **3.29. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.30. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.31. OTROS GASTOS****CONCEPTO No. 20152000044721 DEL 03-12-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	580802-Pérdida en retiro de activos
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de las glosas definitivas sobre las cuentas por cobrar presentadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud

Doctora  
 XIOMARA CHICA CARDONA  
 Contadora  
 E.S.E. SALUD PEREIRA  
 Pereira - Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación del 25 de septiembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-004696-2, mediante la cual consulta en relación con las glosas definitivas a la facturación, si por las ocurridas en la vigencia actual como en la anterior, se afecta la cuenta 580802-Pérdida en retiro de activos y de otra parte, cuál sería el manejo presupuestal de aquellas que afectan vigencias anteriores, ya que el presupuesto es anual y no contempla glosas de vigencia anterior.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

### **Régimen de Contabilidad Pública precedente**

El Marco conceptual del RCP en el párrafo 264 define los Ingresos como, *“los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución e pasivos. (...)”*

*277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas “*

El Manual de Procedimientos del RCP, contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, que en su numeral 6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS GLOSAS A LA FACTURACIÓN, señala: *“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS.*

*(...)*

*Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.”*

Las operaciones se clasifican aplicando el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, que describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD como, *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.*

*Se entiende por Unidad Funcional, el conjunto de procesos específicos, los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites*

*técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.*

*Los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos, humanos) para la generación del servicio.*

*Adicionalmente incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.*

#### **DINÁMICA**

*SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

*SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por la prestación de servicios de salud.*

#### **Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público**

El numeral 6.2.3 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, respecto del reconocimiento de los ingresos señala: “Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el capítulo relacionado con la Norma técnica relativa a los Ingresos, numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios, señala: “Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.”

Por su parte, el CGC adoptado por la Resolución 139 de 2015, describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, como: *“Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el*



*período contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.*

*Se entiende por “unidad funcional”, el conjunto de procesos específicos, y los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.*

*Por su parte, los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos y humanos) para la generación del servicio.*

*Adicionalmente, esta cuenta incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.*

#### **DINÁMICA**

*SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del período*

*SE ACREDITA CON: 1- El valor causado con la prestación de servicios de salud.”*

Así mismo, se describe la cuenta 5804-FINANCIEROS como, “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros.”

#### **DINÁMICA**

*SE DEBITA CON: (...) 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros.*

*(...)”*

#### **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos dar respuesta a su solicitud:

La ESE Salud Pereira, se encuentra clasificada como una empresa que debe aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014, en tal sentido se encuentra en periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2015, durante el cual utiliza el RCP en la preparación de la contabilidad oficial y además de manera simultánea, prepara la información con el nuevo marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, por lo que en ambos contextos se tramita la respuesta.

### ***Régimen de Contabilidad Pública precedente***

Acorde con lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, cuando la glosa no subsanable (definitiva), se presenta en el mismo período en el cual causó el ingreso por el servicio prestado, éste se reversa por el valor de la glosa. Cuando la glosa no subsanable se presente en un período posterior al del reconocimiento del ingreso, debitará la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden que conforme al procedimiento habían reconocido, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades.

### ***Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan o administran ahorro del público***

En aplicación del nuevo marco normativo, cuando se presente la glosa no subsanable dentro del periodo contable en que se causó el ingreso por la venta del servicio, reversará el ingreso reconocido en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD y la correspondiente cuenta por cobrar.

Cuando se presente una glosa no subsanable en un período posterior a aquel en el cual se causó el ingreso, se reconocerá debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En este caso es optativo de la entidad llevar un control en cuentas de orden, de las glosas subsanables y no subsanables que le sean impuestas a la entidad.

De otra parte, respecto del manejo presupuestal a aplicar a las glosas, la Ley 298 de 1996, le asigno al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos que deberán analizar en el contexto de las normas presupuestales que rigen para esa empresa.

\*\*\*

Otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20152000044601 del 02-12-2015

\*\*\*

**3.32. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.33. COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.34. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.35. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000040031 del 21-10-2015

**3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000000061 del 08-01-15

\*\*\*

**3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN  
TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**3.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### **3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### **3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000019541 del 23-04-2015

\*\*\*

### **3.44. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### **3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

### **3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20152000019541 del 23-04-2015

\*\*\*

### **3.47. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**

<b>CONCEPTO 20152000000141 DEL 09-01-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Normatividad contable aplicable por Metrolínea S.A.

Doctor  
 LUIS IGNACIO MACÍAS ESPÁRZA  
 Director financiero  
 METROLÍNEA S.A.  
 Bucaramanga, Santander

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el No. 2014550003890-2, de fecha 13 de noviembre de 2014, en la cual plantea interrogantes en relación con aspectos técnicos, administrativos y procedimentales respecto del proceso de convergencia hacia normas internacionales de información financiera, teniendo en cuenta que atendiendo lo dispuesto en la Resolución No 414 de 2014, Metrolínea S.A. fue catalogada como empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público.

## CONSIDERACIONES

Al respecto, damos respuesta a las preguntas formuladas atendiendo la numeración establecida para las mismas:

1. *¿Cuál debe ser la fecha máxima de elaboración de las políticas contables y si estas deben ser aprobadas por la Junta Directiva o por la gerencia de la entidad?*

*Sobre este particular no hay un plazo máximo previsto para la adopción de las políticas contables, pero deberá contarse con las mismas para posibilitar la transición al nuevo marco normativo y la posterior aplicación del mismo. Para tal efecto, es necesario considerar el marco normativo en su conjunto y el Instructivo No 002 de 2014 a fin de identificar los aspectos en los cuales se requiere la definición de política. Si bien, normativamente, no se exige la aprobación de las políticas contables por parte de la gerencia de la entidad, sí es necesario y pertinente que las mismas se deriven de la conveniencia técnica y operativa para cada entidad en particular, para lo cual deben ser socializadas y derivadas de la alta dirección.*

2. *¿El plan de implementación debe ser aprobado por la Junta Directiva, o la responsabilidad la asume la administración de la entidad?*

*Siendo el proceso de implementación del nuevo marco normativo un proceso organizacional que implica la planeación de actividades, así como la planeación y asignación de recursos, dicho plan debe ser aprobado por la instancia que de acuerdo con las funciones asignadas tenga la competencia para tal efecto.*

3. *Teniendo en cuenta que los estados financieros con corte a diciembre 31 de 2014 serán aprobados por la Asamblea en el mes de marzo de 2015, ¿no son estos, base fundamental para el balance de apertura a 1º de enero de 2015?*

*Lo dispuesto en el instructivo de transición, a efectos de preparar el estado de situación financiera de apertura, se aplicará por una sola vez, pero tiene incidencia en la presentación de los estados financieros del final del periodo de transición y en la elaboración los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. El estado de situación financiera de*

*apertura es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución No. 414/14 y se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, sin que implique que deba estar elaborado en esa fecha.*

*Por consiguiente, esa medición inicial de activos, pasivos y patrimonio con los criterios del nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución No. 414/14, en el estado de situación financiera de apertura, implica un proceso de depuración, identificación y medición de los elementos que hacen parte de dicho estado, así como la definición de las políticas a que haya lugar, donde la base, como usted señala, es el balance a 31 de diciembre de 2014.*

*4. ¿El procedimiento definido en el manual financiero emitido por el Ministerio de Transporte continúa vigente, teniendo en cuenta que las normas internacionales no consideran las cuentas de orden, que el reconocimiento de los activos se fundamenta en el control y no en la propiedad y que los pasivos son obligaciones presentes?*

*Sobre este aspecto, es preciso señalar que las cuentas de orden, se siguen manteniendo en el nuevo marco normativo, como herramienta de revelación y control, y por ende se seguirán empleando para tales fines, sin que constituyan un elemento de los estados financieros. Efectivamente, en el proceso de transición al nuevo marco normativo tendrán que identificarse y depurarse activos y pasivos, de acuerdo con las condiciones de reconocimiento que establece dicho marco.*

*En consecuencia, se hará necesario ajustar y/o actualizar el manual financiero aludido en su comunicación, el cual deberá guardar concordancia con el marco normativo definido por el regulador de la contabilidad pública.*

*5 Y 7. Solicitud de capacitación e inquietud acerca de si el Plan General de Contabilidad Pública tendrá modificaciones y el plazo para conocerlo, teniendo en cuenta que el periodo de preparación obligatorio es muy corto a 31 de diciembre de 2014*

*Al respecto, es necesario precisar que la Contaduría General de la Nación publicó en el mes de junio de 2013 la política de regulación contable pública, en convergencia con NIIF y NICSP, y la divulgó en procesos de capacitación y talleres en diferentes ciudades del país. Posteriormente, publicó la propuesta de marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y, actualmente, ejecuta seminarios taller con el fin de capacitar en torno al marco normativo expedido. El referido marco normativo fue incorporado al Régimen de Contabilidad Pública a través de la Resolución No 414 de septiembre de 2014.*

*Con relación al Catálogo General de Cuentas, le informo que en la actualidad se está llevando a cabo la revisión técnica del mismo, como parte del proceso de actualización del Régimen de Contabilidad Pública y con el propósito de que se atiendan los requerimientos*

de información conforme al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. Por lo anterior, el pasado 22 de diciembre, la CGN publicó para comentarios de los interesados y del público en general, la estructura a 6 dígitos, junto con la descripción y dinámicas de las cuentas, sobre lo cual los invitamos a que participen con los comentarios que consideren pertinentes, diligenciando los formularios dispuestos para tal efecto en la página web [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co).

*Como se observa, a lo largo de dos años la CGN ha venido sensibilizando y capacitando sobre la propuesta de regulación contable pública, los proyectos de normas y el marco normativo propiamente dicho y tiene planeado continuar haciéndolo durante el año 2015. Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No 414 de 2014 continúen implementando las acciones pertinentes para la preparación y transición al nuevo marco normativo y de que, en las condiciones previstas en el Instructivo 002 de 2014, elaboren el estado de situación financiera de apertura.*

6. *¿Cuál es el procedimiento en la convergencia a normas internacionales para los cargos diferidos reconocidos por erogaciones en la fase pre operativa de los proyectos?*

*Sobre el particular, debe consultarse el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la Resolución 414 de 2014, en particular, lo relativo a la definición de los elementos de los estados financieros y la norma de gastos. Ahora bien, para los ajustes que implica la elaboración del estado de situación financiera de apertura debe consultarse lo dispuesto en el Instructivo No. 002 de 2014.*

8. Y 9 *¿Qué responsabilidades tiene la administración de la entidad frente a la convergencia a normas internacionales a partir del período de preparación obligatoria? y ¿es viable que el equipo encargado del proyecto sea liderado por el Comité de sostenibilidad contable?*

*Las responsabilidades de la administración se sintetizan en la planeación del proceso de implementación y, posteriormente, en el apoyo desde la alta dirección, mediante la provisión de los recursos necesarios para ejecutar, de manera exitosa, las actividades en los períodos de preparación, transición y aplicación, lo cual involucra la implementación de mecanismos de documentación, control, seguimiento y verificación de la información obtenida bajo el nuevo marco normativo así como de los impactos derivados de la aplicación del mismo. En tal sentido, una vez planeado el proyecto de implementación del nuevo marco normativo y definidos los responsables, es una decisión autónoma de la administración considerar quién debe liderar el proyecto.*

10. *¿La actualización de los activos fijos con base en las NIIF se debe realizar con corte a 31 de diciembre de 2014?"*

*Teniendo en cuenta que el objetivo del Instructivo No 002 de 2014 es orientar las actividades que deben realizar las empresas para hacer la transición hacia el nuevo marco normativo, la CGN tomó como referencia para su elaboración los criterios contenidos en el anexo de la Resolución 414 de 2014. No obstante, para facilitar el proceso de transición, particularmente para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, el Instructivo 002 permite o exige criterios de reconocimiento o medición distintos a los establecidos en el nuevo marco normativo. Estos criterios alternativos se detallan para cada clase de activo y pasivo en el numeral 1 del Instructivo, el cual se intitula Procedimientos a aplicar para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.*

Particularmente, para las propiedades, planta y equipo, el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2014 señala:

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura son las siguientes:

(...)

*d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:*

*i). Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)*

*ii). Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)*

*iii). Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. (...)* (Subrayado fuera de texto)

*Las mismas tres alternativas de medición que el Instructivo presenta para las propiedades, planta y equipo también son permitidas para la medición de las propiedades de inversión en el estado de situación financiera de apertura, a saber: 1) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor que tendría el activo si desde su reconocimiento se le hubiesen aplicado los criterios del nuevo marco normativo, 2) al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o 3) al valor actualizado en un periodo anterior.*

*Lo anterior, sin perjuicio de la obligación que tiene la entidad de actualizar sus propiedades, planta y equipo conforme a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad pública, en particular, en los numerales 18 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y*



revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, los cuales establecen:

#### 18. ACTUALIZACIÓN.

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

(...)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien. (Subrayado fuera de texto)

#### 20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. (...) (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

En todo caso, durante el año 2015 la empresa preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para obtener los comparativos necesarios para la presentación de sus primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo en el 2016. Adicionalmente, de manera simultánea, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Lo anterior quiere decir que si la empresa no ha realizado el avalúo técnico que exige el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, y tienen la obligación de realizarlo durante el 2015, deberá dar cumplimiento a los criterios señalados en el citado procedimiento para reconocer la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo. Si este es el caso, se recomienda hacer el avalúo al 1 de enero de 2015 para, de esta manera, utilizarlo tanto en la actualización de la propiedad, planta y equipo como en la determinación del valor que tendrá el elemento para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000000691 del 23-01-15</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Normatividad contable aplicable por la Empresa de Servicios Públicos de la Calera

Doctora  
**ZULMA YADIRA ALAYÓN GARCÍA**  
 Gerente General  
 Empresa de Servicios Públicos de la Calera-ESPUCAL

#### **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000070-2 en la cual manifiesta:

*“La Empresa de Servicios Públicos de La Calera — ESPUCAL ESP — fue creada como una empresa Industrial y Comercial de orden Municipal, dotada con personería jurídica, capital independiente y autonomía administrativa, que actualmente cuenta con unos activos de más de cuatro mil millones de Pesos M/cte (4.000.000.000.00) e Ingresos de más de Dos Mil Millones de Pesos M/cte (2.000.000.000.00), adicional tiene una planta de personal de 40 empleados y es vigilada por Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y rinde informes a La Contaduría General de la Nación, La Contraloría General de la Republica y La Contraloría Departamental de Cundinamarca.*

*Por lo anterior, solicitamos se nos informe cual es la normatividad vigente que nos aplica para la implementación y aplicación de la Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF —.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES**

El documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marco normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

**“ARTÍCULO 1º.** Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

**ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.*** El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas

**ARTÍCULO 3º. *Cronograma.*** *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

***Período de preparación obligatoria.*** *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.*

***Período de transición:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos*

*comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

*Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.*

***Período de aplicación:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016.*  
*En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.*

*(...)” (Subrayados fuera de texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar:

La Empresa de Servicios Públicos de la Calera, se encuentra en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, ya que no cotiza en el mercado de valores, no capta ni administra ahorro del público y ha sido clasificado como empresa por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, razón por la cual, independientemente del nivel de activos, ingresos y cantidad de empleados, para el año en curso debe continuar aplicando toda la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en que se termina el periodo de transición. A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo contemplado de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación publicó el Instructivo 002 del 8 de diciembre de 2014, el cual debe ser aplicado por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000001431 DEL 28-01-15

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
----------	----------------------------	---

<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
<b>SUBTEMA</b>	Normatividad contable aplicable por Gestión Energética S.A. E.S.P

Doctora:  
 SANDRA MILENA MONROY RAMÍREZ  
 Directora Financiera  
 Gestión Energética S.A. E.S.P.  
 Manizales, Caldas

Me refiero a su comunicación del 9 de octubre de 2014, radicada con el número 2014-550-003368-2 mediante la cual manifiesta:

“(…)

*Teniendo en cuenta que ya fue expedido el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorros del público de acuerdo a la resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 y que Gestión Energética S.A ESP Gensa S.A., como empresa de servicios pública mixta aplica esta normatividad, nos permitimos elevar a ustedes la consulta referente a la contabilización de los contratos de PPA que tiene Gensa pactado con la Compañía Eléctrica de Sochagota CES, ya que por ser un tema tan específico no se encuentra puntualmente contemplado en dicha normatividad.*

## ANTECEDENTES

En el año 1994 la Empresa de Energía de Boyacá EBSA con la Compañía Eléctrica de Sochagota CES firmó un contrato de compra-venta de energía de Paipa, el cual se ejecuta bajo la modalidad de PPA. Dicho contrato tiene una duración de 20 años a partir de 1999 (año de entrada en operación de la planta que provee el servicio) y tiene un valor cercano a los USD 1.000 millones.

Las características del contrato son las siguientes:

**Objeto:** *Suministro de energía y de disponibilidad de potencia.*

**Contratista:** *Compañía Eléctrica de Sochagota E.S.P. — CES (conformada originalmente por el Consorcio Steag A.G. — Consocio Colombiano Industrial S.A.).*

**Modalidad:** *PPA bajo la modalidad de BOOM (Built, Operate, Own and Maintenance). Esta modalidad contractual no contempla transferencia de la central y al terminar el contrato la planta continúa en propiedad de CES.*

**Valor:** Es indeterminado, pero para efectos de fijar el valor de las penalizaciones por incumplimiento de las garantías técnicas, garantía de cumplimiento del contratista y cláusula penal pecuniaria se estima como valor del contrato la suma de US\$986.9 millones.

**Duración:** 20 años a partir de 1999.

**Características de la planta:** Capacidad de 150 MW, utiliza carbón como combustible y se encuentra en operación en Paipa desde enero de 1999.

La decisión de llevar adelante el proyecto Paipa IV, fue tomada por el Gobierno Nacional a principios de la década del noventa, en desarrollo de las acciones para conjurar los efectos del racionamiento de energía sobre la actividad económica.

El desarrollo de los proyectos de generación se haría por parte de inversionistas privados, fue así como la Compañía Eléctrica de Sochagota CES adelantó la construcción de la Central Térmica de Paipa IV.

Para llevar a cabo el proyecto y ante la ausencia en ese momento de un marco regulatorio de mercado adecuado para atraer inversión privada, el Gobierno Nacional autorizó el otorgamiento de garantías estatales por intermedio de la FEN hoy en día Financiera de Desarrollo Nacional FDN, la cual respaldaría las obligaciones de pago por concepto de disponibilidad de potencia que en el momento realiza GENSA.

En la actualidad, y ante el vencimiento de la garantía por parte de la FEN se tiene una nueva garantía constituida con DAVIVIENDA bajo un nuevo contrato para cubrir los pagos del PPA, el cual tiene de respaldo:

1. Prenda contrato de suministro de energía con destino al mercado no regulado y respaldo de contrato, bajo la modalidad de pague lo contratado.
2. Prenda abierta sin tenencia del acreedor sobre las unidades de Generación de Termopaipa por un valor de US\$201.600.000.
3. Un fondo de reserva constituido por un valor equivalente al de una factura mensual de disponibilidad de potencia emitida por la CES, el cual deberá restituirse de forma mensual. Gensa S.A ESP, tiene actualmente la obligación de realizar pagos mensuales de US\$3.360.000, recibiendo a cambio el derecho de solicitar la generación de energía de la planta térmica de Paipa IV, previo suministro del carbón necesario para que este opere.

### **Contabilización según norma actual**

Todos los valores pagados para dar cumplimiento al contrato de suministro de potencia son actualmente contabilizados de forma mensual con la presentación de la factura por parte de Sochagota por un valor fijo mensual de U\$3.360.000, como parte de los costos de operación teniendo en cuenta el valor cobrado y la tasa de cambio vigente en el momento del pago, sin separar el componente operativo y financiero implícito en la transacción. Los derechos correlativos de la deuda ni el valor pendiente por pagar hasta el fin del contrato, se encuentran incluidos dentro de los estados financieros de Gensa S.A.

## CONSULTA

1. ¿La deuda pendiente del contrato de suministro de potencia hasta el año 2018 debería ser contabilizado como un pasivo?
2. ¿Dado que el pago realizado es correlativo a la existencia de un derecho de suministro de energía de la planta térmica, la partida correlativa para el reconocimiento de la deuda podría ser la existencia de un derecho de suministro de energía contabilizados como un activo intangible?
3. ¿Qué tratamiento contable debe darse a la garantía de pago que actualmente se tiene con Davivienda la cual garantiza a CES el pago de la deuda?

A su vez, la versión integrada del Contrato No. 94.016 para el Suministro de Energía y Disponibilidad de Potencia suscrito el 9 de febrero de 1996 por la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. y la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P, remitido por Gestión Energética S.A. E.S.P. mediante correo electrónico del 10 de diciembre de 2014, el cual fue radicado con el número 2014-550-004168-2, señala que:

**“CONTRATO No. 94.016  
PARA EL SUMINISTRO DE ENERGÍA Y DE DISPONIBILIDAD DE POTENCIA**

**VERSION INTEGRADA SUSCRITA ENTRE LAS PARTES EL  
9 DE FEBRERO DE 1996**

Los contratantes a saber: **EMPRESA DE ENERGIA DE BOYACA S.A. E.S.P.**, empresa de servicio público de carácter oficial, sometida al régimen provisto por las leyes 142 y 143 de 1994, representada en este acto por su Presidente y Representante Legal ADOLFO FIGUEROA AVELLA, mayor de edad, vecino de Tunja, Boyacá, identificado con la cédula de ciudadanía No. 9.514.512 de Sogamoso, entidad que para los efectos del presente documento se denominará **EL CONTRATANTE**, por una parte; y **COMPAÑIA ELECTRICA DE SOCHAGOTA S.A. E.S.P.**, sociedad organizada de conformidad con las leyes de la Republica de Colombia, constituida mediante escritura pública 359 del 28 de enero de 1994, otorgada en la Notaría 18 de Circulo Notarial de Santa Fe de Bogotá, D.C., con domicilio principal en Tunja, representada a partir de este documento por su Gerente, señor HERMANN ROMER,

ciudadano alemán, mayor de edad, domiciliado en la ciudad de Bogotá, identificado con el Pasaporte No. K9937204 de Alemania, en adelante denominado **EL CONTRATISTA**, (...)

(...)

#### **PRIMERA: DEFINICIONES Y SIGNIFICADO DE TÉRMINOS.**

(...)

##### **1.7. CENTRAL**

La planta de generación eléctrica de propiedad del CONTRATISTA o arrendado por EL CONTRATISTA con capacidad mínima de ciento cincuenta megavatios (150 MW) netos y no mayor de Ciento sesenta megavatios (160 MW) netos, operada con carbón que ha de ser construida en el Sitio.

(...)

##### **1.13. CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.**

El CONTRATO suscrito por el CONTRATISTA para la construcción y terminación de la Central así como para el arranque, pruebas y PUESTA EN OPERACIÓN COMERCIAL DEFINITIVA de la misma.

##### **1.14. CONTRATO DE SUMINISTRO DE CARBÓN.**

El contrato entre EL CONTRATANTE y EL CONTRATISTA de acuerdo con el cual EL CONTRATANTE debe entregar suficiente carbón en las cantidades y calidades acordadas a fin de permitir que El CONTRATISTA cumpla de acuerdo con las disposiciones vigentes con sus obligaciones con arreglo a este Contrato.

(...)

##### **1.31. POTENCIA DISPONIBLE O DISPONIBILIDAD.**

*Es la potencia eléctrica que puede suministrar el CONTRATISTA al CONTRATANTE en forma continua durante una hora en las barras de doscientos treinta (230) KV de la subestación Paipa.*

#### **SEGUNDA: OBJETO.**



*El objeto del presente CONTRATO es el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, durante un periodo de 20 Años de Acuerdo, por parte del CONTRATISTA al CONTRATANTE de conformidad con las condiciones establecidas en los términos de referencia de la Convocatoria Pública Internacional que dio origen a este CONTRATO y en las cláusulas aquí estipuladas, tal como lo enmiendan por medio de este escrito las partes del mismo.*

*Para cumplir con este objeto el CONTRATISTA deberá construir su propia Central generadora. Incluyendo las obras civiles y la extensión y modificación de la subestación eléctrica Paipa a 230 KV y 115 KV y todas las facilidades de interconexión, necesarias para la conexión de la Central a la subestación Paipa, bajo su propio costo y responsabilidad. Además, deberá operar, suministrar repuestos y mantener las instalaciones también a su propio costo y bajo su entera responsabilidad.*

*Es de entera responsabilidad del CONTRATISTA la consecución y operatividad de la adecuada financiación que asegure la construcción y puesta en operación comercial definitiva de la Central y el cumplimiento de todas sus obligaciones bajo este CONTRATO.*

(...)

## **OCTAVA: PLAZO Y TERMINACIÓN**

### **8.1. PLAZO.**

*El plazo total del presente CONTRATO comprende:*

*a. El periodo del suministro de energía y potencia:*

*El suministro de energía y potencia tendrá una duración de veinte (20) Años de Acuerdo, contados a partir de la fecha de puesta en operación comercial definitiva de la Central: las partes levantarán un acta en que harán constar esa fecha.*

(...)

### **8.2. EVENTOS DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATISTA Y DE TERMINACIÓN POR DEL CONTRATANTE.**

*EL CONTRATANTE podrá emitir notificación de terminación del presente CONTRATO al CONTRATISTA sin que éste pueda reclamar indemnización alguna y sin perjuicio de que el CONTRATANTE pueda aplicar las penalizaciones y ejercer los recursos establecidos en este CONTRATO y en la ley, ante la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:*

(...)

### 8.3. EVENTOS DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATANTE.

EL CONTRATISTA podrá emitir una notificación de terminación de este CONTRATO a EL CONTRATANTE sin que EL CONTRATANTE tenga ningún derecho a reclamar ninguna indemnización y sin limitar el resto de los derechos de EL CONTRATISTA con arreglo a este Contrato y de acuerdo con la ley, incluyendo, sin limitarse a, el derecho a percibir pago con arreglo a la Sección 8.4 ante la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:  
(...)

#### **DÉCIMA TERCERA: CANTIDADES GARANTIZADAS.**

*a. Energía. El CONTRATANTE, comprará al CONTRATISTA, la energía que el Centro de Control le solicite y que efectivamente el CONTRATISTA le suministre, de acuerdo con lo definido en la Cláusula Décima (10°), numeral 10.1 Programación y despachos. Cualquier demora en el pago total o parcial de cualquier factura de energía y/o de potencia por parte de EL CONTRATANTE por un periodo superior a sesenta (60) días facultará a EL CONTRATISTA para suspender el suministro futuro de energía hasta tanto EL CONTRATANTE se haya puesto al día en sus pagos. EL CONTRATANTE pagará durante la suspensión, además de los intereses moratorios causados desde la fecha en que su obligación se hizo exigible [Intereses estos que serán calculados a la tasa referida en la Sección 16 (b)], el precio de la potencia disponible que la Planta tenga para la fecha de la suspensión, en los términos de este contrato.*

*b. El CONTRATANTE, garantiza al CONTRATISTA la compra y el pago de mil cuatrocientos cuarenta (1.440) MW mes de potencia disponible, para cada año energético.*

(...)

*c. El CONTRATISTA garantiza una disponibilidad para cada año energético, en el punto de entrega, por lo menos de ochenta por ciento (80%) de la potencia neta de ciento cincuenta (150) MW.*

(...)

#### **VIGESIMA TERCERA: GARANTIAS DEL CONTRATO.**

*a. El CONTRATISTA se obliga a constituir a su costa y a favor del CONTRATANTE, una garantía de cumplimiento de todas las obligaciones que adquiere por este CONTRATO, la cual deberá ser otorgada por una Compañía de Seguros o Entidad Bancaria legalmente establecida en Colombia, en forma y contenido satisfactorio para el CONTRATANTE.*

*El valor de esta garantía de cumplimiento será por un valor de nueve millones ochocientos sesenta y nueve mil sesenta y ocho dólares de los Estados Unidos de América (US\$9.869.068.00). Esta garantía deberá estar vigente desde la fecha de su expedición que deberá hacerse dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la firma de este CONTRATO y tendrá una vigencia igual a la duración del mismo y un (1) año más. Sin embargo dicha póliza podrá constituirse en periodos de doce (12) meses, prorrogables sucesivamente hasta el término o plazo total del CONTRATO, garantizando que la cuantía de la misma nunca sea menor de nueve millones ochocientos sesenta y nueve mil sesenta y ocho dólares de los Estados Unidos de América (US\$9.869.068.00).*

*El CONTRATISTA debe mantener vigentes las garantías y serán a su cargo al pago de las primas para su constitución, prorroga o adición cuando fuere necesario. El monto de la garantía de cumplimiento del CONTRATO se repondrá por cuenta del CONTRATISTA, cada vez que en razón de las multas impuestas o de cualquier otro evento, el mismo se disminuyere o agotare. En caso de demora o incumplimiento del CONTRATISTA en el cumplimiento de las obligaciones que se establecen en este párrafo, el CONTRATANTE pagará las primas y descontará su valor de las cuentas que debe pagar al CONTRATISTA.*

*b. EL CONTRATANTE tendrá la obligación al final del decimotercer Año Energético del Contrato de o bien (a) obtener una extensión del plazo de la Garantía FEN por cinco años o más, o bien (b) asegurar una garantía de una tercera parte solvente, en forma y substancia aceptables para EL CONTRATISTA, de sus obligaciones con arreglo a este Contrato durante los últimos cinco años del plazo inicial de este Contrato.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece que:

### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

(...)

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

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

#### 6.1.2 Pasivos

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

(...)

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. (...)

#### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

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

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

De conformidad con las consideraciones expuestas y con el objetivo de responder sus inquietudes me permito señalar que:

### CONCLUSIONES

1. No procede el reconocimiento de un pasivo en los estados financieros de Gestión Energética S.A. E.S.P. en relación con la obligación de comprar la energía generada por la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P., pues aún no existe la obligación presente, que de conformidad con el principio de devengo, surge cuando el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

Por otro lado, es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro; en este caso, el Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de una obligación presente, pues esta sólo surgirá cuando la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P. haya suministrado la energía y la disponibilidad de potencia.

Así mismo, el Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia, no constituye un acuerdo irrevocable, pues su cláusula octava permite la terminación unilateral del mismo en caso de presentarse eventos de incumplimiento por las partes.

2. De forma consecuente y en el mismo sentido que no procede el reconocimiento del pasivo en los estados financieros de Gestión Energética S.A. E.S.P., tampoco procederá el reconocimiento de un activo intangible por el derecho de recibir el suministro de energía y de disponibilidad de potencia que genere la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P.

3. Para el tratamiento contable de la garantía constituida con el Banco Davivienda, deberá considerarse que su cobertura no se limita a un solo periodo, sino que abarca el plazo restante del contrato; por tal razón, se llevará al resultado sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que Gestión Energética S.A. E.S.P. espere obtener beneficios económicos derivados del Contrato No. 94.016 para el suministro de energía y de disponibilidad de potencia en concordancia con el principio de asociación.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000001771 DEL 29-01-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Imposibilidad de interrumpir proceso de saneamiento contable, por cambios normativos.

Doctor  
**JAIRO HERNANDO HURTADO VALENZUELA**  
 Subgerente Administrativo y Financiero

ESP. E.S.E Hospital Engativá  
Bogotá D.C

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550000061-2 en la cual manifiesta:

*“En atención al proceso de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF, que debe iniciar el Hospital durante la vigencia 2015, se hace necesario aclarar el tratamiento que se deberá dar a las cuentas de orden manejadas históricamente por la entidad como instrumento de control. Para el caso específico que nos atañe, es importante tener en cuenta que dentro de estos saldos se encuentran partidas en proceso de depuración, el cual no fue cerrado al terminar la vigencia 2014 y de acuerdo con los lineamientos generales expedidos por la Contaduría General de la Nación, no se contemplan las cuentas de orden.*

*Por lo anterior, solicitamos comedidamente su concepto respecto a la necesidad de continuar con el proceso de depuración de dichas cuentas o si es procedente efectuar la cancelación de las mismas en atención a la implementación de NIIF”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El documento *“Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”*, publicado en el mes de junio de 2013 por la Contaduría General de la Nación-CGN, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) Marcos normativo modelos de contabilidad: a) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Marcos normativo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

La Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, expedida por La Contaduría General de la Nación-CGN, prescribe:

**“ARTÍCULO 1º.** *Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.*

**ARTÍCULO 2º. *Ámbito de aplicación.*** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas*

**ARTÍCULO 3º. *Cronograma.*** *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

***Período de preparación obligatoria.*** *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.*

***Período de transición:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

*Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.*

***Período de aplicación:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.*

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El Hospital de Engativá, está dentro del ámbito de la Resolución 414 de 2014, con período de transición comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, razón por la cual para el año en curso, debe continuar aplicando la normatividad genérica contenida en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 expedidas por la Contaduría General de la Nación, regulación dentro de la cual se contempla el Catálogo general de cuentas como parte del manual de procedimientos. En consecuencia no hay razón para pensar en suspender el proceso de depuración aludido fundamentado en los cambios normativos, y antes por el contrario, de cara a la sostenibilidad contable, debe acometerse con mayor ímpetu, para garantizar la calidad de la información contable a nivel institucional y a nivel de los estados consolidados .

De otra parte, me permito informarle que la CGN en link [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co), ha publicado para comentarios del público, hasta febrero 15 de 2015, la propuesta de Catálogo General de Cuentas para empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, y la misma contempla las cuentas de orden deudoras y las cuentas de orden acreedoras, las cuales hacen parte de las clases 8 y 9 que integran el CGC, a utilizarse para representar las contingencias y revelar información para efectos de control, por tanto, la ESE Hospital de Engativá debe continuar utilizando las cuentas de orden.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 2015200002201 DEL 05-02-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público- resolución 743 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – res. 414 de 2014
--	------------------------	---



<b>3</b>	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Regulación contable para la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014

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

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015550000118-2, en la cual manifiesta:

*“De manera atenta me permito solicitar ilustración respecto del procedimiento a seguir para dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, el cual cita:*

*“Artículo 59. Saneamiento contable. Las entidades públicas adelantarán, en un plazo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable de las obligaciones, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.*

*Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuere el caso, a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley.*

*Para tal efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:*

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;*
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercerlos por jurisdicción coactiva;*
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible, ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o Caducidad;*

- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneo que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, expidió normas para el saneamiento de la información contable en el sector público.

**La Circular Externa 064 del 27 de julio de 2006, señaló:**

*“1. ASPECTOS CONCEPTUALES El Contador General de la Nación, en cumplimiento de sus funciones legales y en particular las establecidas en los literales b) y c) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996, y como consecuencia del fallo proferido por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-457 de 2006, declarando inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba la vigencia de la Ley 716 de 2001, se permite ordenar el cumplimiento de las disposiciones que enseguida se relacionan, para que los entes públicos ajusten y reclasifiquen los saldos que a la fecha de la sentencia de la Corte Constitucional estaban registrados en las cuentas definidas en la Circular Externa 056 de 2004, para que fueran utilizadas en el proceso de saneamiento contable, con el fin de que a partir de la fecha adelanten las gestiones administrativas necesarias para la depuración permanente de la información contable, en procura de garantizar que los saldos de las cuentas que se presenten en los diferentes informes revelen en todo momento la realidad financiera, económica, social y ambiental del ente público que se trate.*

*El cumplimiento de las disposiciones contables que se definen en la presente Circular Externa, no sustituye las acciones disciplinarias que se deriven, como consecuencia de la acción irregular u omisión de los deberes y responsabilidades de los servidores públicos, por el incumplimiento del proceso de saneamiento contable ordenada mediante la Ley 716 de 2001. A continuación se definen los conceptos que se aplican en desarrollo del proceso de depuración contable, los cuales deben interpretarse en el contexto de la presente Circular Externa.*

*1.1. Gestión administrativa. Acciones de la administración del ente público que están dirigidas a desarrollar el proceso de depuración contable, y le permitan al ente público*

disponer de información confiable y oportuna para la toma de decisiones y control de los recursos públicos.

1.2. *Depuración contable.* Conjunto de actividades permanentes que lleva a cabo el ente público, tendientes a determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público. La depuración implica acopiar la información y documentación suficiente y pertinente que sirva de soporte a los saldos y registros realizados con ocasión del proceso.

2. **AMBITO DE APLICACIÓN** Los procedimientos contenidos en la presente Circular Externa deben ser aplicados por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 222 de 2006 y en las demás normas que la modifiquen, la sustituyan o la adicionen.

3. **PROCEDIMIENTOS CONTABLES** Las entidades públicas deberán aplicar los siguientes procedimientos para cada una de las cuentas que fueron utilizadas en el proceso de saneamiento contable.

(...)

4. **PROCESO PERMANENTE DE DEPURACIÓN CONTABLE** Las entidades públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública quedan obligadas a desarrollar, en forma permanente, las actividades necesarias que le permitan determinar la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público, con base en los saldos de dudosa razonabilidad que sean identificados, los cuales deben ser objeto de reclasificación o ajuste, según corresponda. Adicionalmente, las entidades públicas están obligadas a aplicar lo dispuesto en la Resolución 119 de 2006, expedida por el Contador General de la Nación, con el propósito de garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, de tal manera que sirva como instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus decisiones relacionadas con el control y optimización de los recursos públicos, en procura de una gestión pública eficiente y transparente. De igual manera, las entidades deben implementar el Modelo de Control Interno Contable que, con base en el Modelo Estándar de Control Interno MECI 1000:2005 y el Manual de Implementación, expida el Contador General de la Nación con el propósito de establecer las actividades de control estratégico, de gestión y de evaluación que sean necesarias para lograr información confiable.

5. **INFORME DEFINITIVO DE SANEAMIENTO CONTABLE** Las entidades públicas deben presentar a la Contaduría General de la Nación, con corte al 30 de septiembre de 2006, un informe definitivo sobre el proceso de saneamiento contable que se adelantó en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, de conformidad con las instrucciones que para el efecto

señala el Contador General de la Nación, en el Instructivo 021 del 27 de julio de 2006.”  
(Subrayados fuera de texto)

La Resolución 354 de 2007, deroga la Circular Externa 064 de 2006, y adopta el Régimen de Contabilidad Pública, que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública, y que en su artículo 3 establece: El manual de procedimientos está conformado, por el catálogo General de Cuentas, los procedimientos y los instructivos contables

La Resolución, 357 del 23 de julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, resuelve:

**Artículo 1°.** Adoptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

**Artículo 2°.** El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

**Artículo 3°.** Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, prescribe:

**“Artículo 4°.** Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. (...)

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera

**Artículo 12.** Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneos, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones. (...) (Subrayados fuera de texto)

*De otra parte, en el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación-CGN publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad” prevé la definición de los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.*

En ejecución de la estrategia antes referenciada, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No 743 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

El 8 de septiembre de 2014, la CGN expidió la Resolución No. 414, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité

Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

El 8 de septiembre de 2014 la CGN, publicó el Instructivo 002, orientando con el mismo las actividades relacionadas con la transición al nuevo Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que debe ser aplicado, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Actualmente, la Contaduría General de la Nación-CGN se encuentra desarrollando el modelo de contabilidad para entidades de gobierno, el cual está basado en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud con respecto al procedimiento a seguir para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, me permito señalar:

La Depuración Contable actualmente está regulada por Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y por la Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada”, puesto que, la **Circular Externa 064 de 2006**, mediante la cual se culminaba el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se iniciaba el Proceso Permanente de Depuración Contable, fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

De otra parte, en el contexto del proyecto “Modernización de la Regulación Contable Pública en Colombia”, la CGN expide nuevos marcos normativos a saber: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno. Para la implementación de estos, las entidades respectivas deben hacer el proceso de saneamiento contable para producir los balances de apertura, dentro de los plazos señalados en los cronogramas de cada marco normativo.

En consecuencia, las entidades contables públicas actualmente por vía de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, cuentan con las herramientas de carácter conceptual y procedimental a través de la Resolución 357 de 2008, que ésta vigente, para proceder a efectuar las depuraciones derivadas de la aplicación del artículo 59 de la Ley 1739 de 2014. En caso de presentarse dificultades por situaciones particulares, la Contaduría General de la Nación está dispuesta a absolver las consultas que se eleven al respecto.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000008861 DEL 17-03-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Imposibilidad de acogerse a la opción para sociedades de economía mixta adoptar Marco Normativo para PYMES

Doctor  
ALBERTO TRUJILLO RODRÍGUEZ  
Gerente General  
Terminal de Transportes de Armenia  
Armenia, Quindío

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-000392-2, de fecha 11 de febrero de 2015, mediante la cual sustenta la necesidad de aplicar el marco normativo anexo al Decreto No. 3022 de 2013, por parte de la empresa que usted representa, atendiendo lo establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014 y considerando las características específicas de la empresa.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 6º de la Ley 1314 de 2009 establece que bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Con relación a las autoridades de supervisión, el artículo 10º de la misma Ley 1314, establece: “Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

*1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.*

*2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.*  
(Subrayados fuera de texto).

Con respecto a la coordinación entre entidades públicas, el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, señala lo siguiente: “*en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.*

*Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.”*

Atendiendo sus facultades constitucionales y legales, y el mandato de coordinación del artículo precitado, mediante la Resolución No. 414 de 2014, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que



serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Es preciso señalar que el marco conceptual y las normas mencionadas, tienen como referente técnico y conceptual, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y no las NIIF para las Pymes.

El Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014 establece: *“Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio. Lo anterior, sin perjuicio del reporte de información que deberán efectuar a la CGN en las condiciones y plazos que esta establezca.”* (Subrayado fuera de texto).

Con la información suministrada en su comunicación se colige:

Que la Terminal de Transportes de Armenia S.A. es una sociedad de economía mixta, vigilada por la Superintendencia de Puertos y Transportes, con capital público superior al 90% y se encuentra sometida al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado.

Que la entidad a su cargo tiene como objeto la prestación del servicio de operación del transporte público terrestre intermunicipal e interdepartamental y sus actividades conexas.

Que la entidad, a partir de la asesoría obtenida, optó por aplicar el marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, aun cuando la participación del sector público no corresponde al rango establecido en el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No 414 de 2014, puesto que el sector público en dicha empresa, de manera directa o indirecta, posee una participación superior al 90%.

## CONCLUSIONES

Con base en lo anteriormente expuesto, se concluye:

La Contaduría General de la Nación (CGN) es el organismo regulador en materia de contabilidad pública desde la órbita constitucional y legal. Atendiendo dichas competencias y, en particular, lo prescrito en la Ley 1314 de 2009, que delimita el ámbito de las

autoridades de regulación contable y define el alcance de los organismos de supervisión, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que serán aplicados por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales tienen como referente las NIIF.

Por lo anterior, y dadas las características de la empresa y las demás justificaciones aportadas, no es viable autorizar al Terminal de Transportes de Armenia S.A., la aplicación del marco normativo dispuesto en el Decreto 3022 de 2013, por cuanto la información y la justificación aportada no se encuentran circunscritas a lo definido en el Parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución No. 414 de 2014.

En consecuencia, el Terminal de Transportes de Armenia S.A, deberá aplicar el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexos a la Resolución No. 414 de 2014.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 2015200005401 DEL 02-03-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Principio de devengo en el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014. Políticas contables bajo el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014

Señora:  
SAMANDA GARCIA VÁSQUEZ  
Teléfono 316 8761510  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico del 30 de enero de 2015, radicado con el número 2015-550000241-2 mediante el cual manifiesta:

*“Buenos días*

*Agradezco su colaboración con la explicación de los siguientes temas:*

1. CATALOGO GENERAL DEL PLAN DE CUENTAS para (Sic) Empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014

*El Catalogo (Sic) de cuentas que rige por la Resolución 414 de 2014, rige bajo el sistema de causación o de caja como anteriormente se manejaba?*

*Agradezco su aclaración si con este nuevo plan de cuentas es IGUAL AL DEL SECTOR PRIVADO?*

*En caso de ser diferente, por favor informar las diferencias relevantes.*

*2. Con Respecto a las NIIF que se deben aplicar con las (Sic) Resolución 414 de 2014  
Cuales (Sic) son las políticas más relevantes que se deben tener en cuenta para las Cooperativas del Sector Salud que reciben ingresos Públicos*

*2.1 Informar lo relevante (Sic) a Políticas de Inventarios*

*2.2 Políticas de Activos Fijos*

*2.3 Políticas de Costos Por Prestamos (Sic)*

*Agradezco la respuesta a esta solicitud”*

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

## **CONSIDERACIONES**

1) Con relación a su primera pregunta, es pertinente considerar lo siguiente:

La Resolución 414 de 2014 en el numeral 5 del Marco Conceptual, establece en los Principios de contabilidad pública lo siguiente:

### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

(...)

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

*Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.*

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y

*obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)*

*Con relación al tema de Catálogo de cuentas, la Contaduría General de la Nación ha publicado en su página web “www.contaduria.gov.co” la propuesta sobre el Catálogo General de Cuentas para el modelo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*

*A su vez el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, presenta en su concepto 2013-320 Catálogo de cuentas versión NIIF lo siguiente:*

*(...) Con respecto a su consulta, es necesario resaltar que dentro de las funciones que la ley 1314 de 2009 y el Decreto Reglamentario 3567 de 2011 le confirieron al CTCP, no se establece la de crear o rediseñar el PUC, por lo cual no es cierto que esta labor se esté llevando a cabo por el CTCP porque no se encuentra dentro del alcance de las funciones de este organismo, debido a tal como lo establece el artículo 10 de la citada ley, esta función es competencia de las autoridades de supervisión.” (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades en la Circular externa 115-005 de 2013, expresa lo siguiente:

*“Esta Superintendencia con base en las facultades de inspección, vigilancia y control otorgadas por la ley, en especial, las previstas en los artículos 83, 84 y 85 de la Ley 222 de 1995 y en el artículo 10 de la Ley 1314 de 2009, con la presente circular emite orientaciones de carácter pedagógico e informativo, de cara al proceso de convergencia de norma local a estándares internacionales de información financiera.”*

(...)

*No obstante lo indicado, después del estudio y análisis de las circunstancias que rodean el proceso de convergencia, esta Superintendencia no se encuentra trabajando en la elaboración de algún proyecto de norma que contenga un plan de cuentas ajustado a la reglamentación revista en el Decreto 2784 de 2012, con estructura similar a la del Decreto 2650 de 1993, ni tiene proyectado hacerlo” (Subrayado fuera de texto)*

2) Con respecto a su segunda inquietud, se hace necesario considerar la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro al público; la cual establece:

*“(...) Que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General y a la Contaduría General de la Nación de “uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad*

*pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”, para el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se ha previsto definir un modelo de contabilidad con las siguientes características: a) que tenga como referente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - International Accounting Standards Board (IASB); b) que privilegie criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación uniformes; y c) que homogenice políticas contables;” (Subrayado fuera de texto)*

Por otro lado, la Resolución 414 de 2014 en el Capítulo VI de la Parte 2 relativa a las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, presenta lo siguiente:

“(…)

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

### **5.1 Políticas contables**

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente y sin ser exhaustivos, el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, presenta:

### **“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

*El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa”.*

### **“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### 6.1.1 Activos

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.*

#### 6.1.2 Pasivos

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

(...)

#### 6.1.4 Ingresos

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

### **“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros**

(...)

#### 6.2.1 Reconocimiento de activos

*Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.*

(...)

#### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

*Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad”*

### **“6.3 Medición de los elementos de los estados financieros**

(...)

*Costo: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Los pasivos se registran por el valor de los productos o servicios recibidos o por el efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo en el curso normal de la operación. En algunas circunstancias, el costo corresponderá al valor razonable de una partida, esto sucederá, cuando se adquieran activos a precios de mercado.*

*Valor Razonable: según este criterio, los activos se miden por el precio que sería recibido por vender un activo y los pasivos se miden por el precio que sería pagado, en la fecha de la medición, por transferir un pasivo, en una transacción ordenada entre participantes del mercado.*

*Costo de reposición: según este criterio, los activos se miden por el efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o, por el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes. Los pasivos se miden por el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo requeridas para liquidar la obligación en el momento presente.”*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar que:

*1. Para su primera pregunta y con base en lo expuesto anteriormente, la Resolución 414 de 2014 en su Marco Conceptual tiene como principio el devengo, equivalente al tradicional concepto de causación, el cual dispone que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se derivan de estos.*

*Por lo tanto se infiere de lo anterior, que las entidades a las cuales cobija la Resolución 414 de 2014 **deberán** generar la información financiera observando dicho principio con el fin facilitarle a los usuarios una información útil para la toma de decisiones.*

*Con relación al Catálogo General de Cuentas para las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014, la invitamos a revisar la propuesta que se encuentra publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co). No es viable*

realizar comparaciones entre la propuesta de Catálogo General de Cuentas para las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 y otros catálogos del sector privado diseñados para la convergencia a NIIF, debido a la falta de estos últimos, por las siguientes razones.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública manifiesta que la Ley 1314 de 2009 y el Decreto Reglamentario 3567 de 2011 no le establecieron el crear o rediseñar el PUC y que esta función es competencia de las autoridades de supervisión.

Por su parte la Superintendencia de Sociedades como autoridad de supervisión, en su circular externa 115-005 de 2013 aclara que: “[...] esta Superintendencia no se encuentra trabajando en la elaboración de algún proyecto de norma que contenga un plan de cuentas ajustado a la reglamentación revista en el Decreto 2784 de 2012, con estructura similar a la del Decreto 2650 de 1993, ni tiene proyectado hacerlo”. (Subrayado fuera de texto)

2. Con respecto a su segunda pregunta, es preciso señalar que mediante el anexo de la Resolución 414 de 2014, se determinan los lineamientos transversales para todas las Empresas que no cotizan en el mercado y que no captan ni administran ahorro del público, cuyas reglas, en relación con los asuntos de su interés, son los siguientes:

#### d. INVENTARIOS

##### RECONOCIMIENTO:

Serán reconocidos en esta categoría, los activos adquiridos o producidos para su disposición o consumo para producir otros activos en el curso normal de su operación, así como los derivados de activos biológicos cuando se separan del mismo.

##### MEDICIÓN INICIAL:

Se hará a su costo de adquisición o transformación; para un prestador de servicios, serán los costos directamente imputables a la prestación del servicio.

El costo de adquisición, incluirá el precio de compra y todas las demás erogaciones que sean necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

El costo de transformación, es el determinado por los cargos directos e indirectos asociados a la transformación de las materias primas en productos terminados.



*El costo de prestación de servicios, son los asociados a la prestación del mismo, incluyendo mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y estén asociados a la prestación del mismo.*

*Las técnicas de medición de costos, se escogerán de acuerdo a la mejor aproximación al costo y a las especificidades de cada empresa, como por ejemplo: costo estándar, o el método minorista (Retail) e igualmente para el sistema de inventario permanente, escogerán entre costo promedio o identificación específica y primeras en entrar primeras en salir (PEPS).*

#### **MEDICIÓN POSTERIOR:**

*Luego de su medición inicial, los inventarios se medirán al menor entre el costo y valor neto de realización, en tanto que las materias primas y suministros al menor entre el costo y el valor de reposición. En el momento en que estos valores sean menores que el costo, los inventarios serán objeto de reconocimiento por deterioro.*

*El valor neto de realización y el valor de reposición se calcularán con base en lo establecido en el Marco Conceptual.*

*En el momento en que cambien las circunstancias que originaron el deterioro, este será revertido y se reconocerá un ingreso por recuperaciones.*

#### **e.    ACTIVOS FIJOS**

*No existe una categoría específica para activos fijos dentro de la Resolución 414 de 2014, por lo tanto se hará referencia en primer lugar a Propiedades, planta y equipo y luego a Propiedades de inversión.*

#### **2.2.1   PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

##### **RECONOCIMIENTO:**

*Se reconocerán los activos tangibles que una empresa utilice para la producción, la comercialización de bienes, prestación de servicios y para propósitos administrativos, por más de un periodo contable y que no estén disponibles para la venta; a su vez se reconocerán las plantas productoras utilizadas para obtener productos agrícolas y los bienes muebles que generen ingresos por arrendamiento.*

##### **MEDICIÓN INICIAL:**

*Al costo, el cual comprenderá todas las erogaciones directamente atribuibles a la ubicación, instalación y puesta en marcha del activo para que éste quede en las condiciones necesarias para operar o ser usado.*

*En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condiciones para producir de acuerdo a lo dispuesto por la administración.*

*Los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar de ubicación del activo, serán un mayor valor del mismo, se medirán por el valor presente de los costos estimados para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar.*

*Los descuentos o rebajas en el precio, serán reconocidos como un menor valor del activo y afectará la base de depreciación.*

#### **MEDICIÓN POSTERIOR:**

*Se hará por el costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado. La depreciación se iniciará en el momento en que el activo esté disponible para ser usado de acuerdo a lo previsto por la administración. La base para el cálculo de la depreciación corresponde al valor del activo menos su valor residual.*

*El valor residual, es aquel que se podría obtener hoy por disponer de un activo menos sus costos de disposición al final de su vida útil estimada.*

*La vida útil es el periodo por la cual se espera utilizar el activo para generar beneficios económicos y se determina teniendo en cuenta lo siguiente: La utilización que dicho activo tendrá, los desgastes físicos, la obsolescencia técnica, y los límites legales.*

*La depreciación, la vida útil y el valor residual deben ser revisados como mínimo al final de cada periodo contable.*

*Cuando el valor en libros de una Propiedad, planta y equipo supere su valor recuperable, deberá aplicarse la norma de deterioro del valor de los activos*

#### **2.2.2 PROPIEDADES DE INVERSION:**

##### **RECONOCIMIENTO:**

*Son aquellos terrenos y edificaciones que se tienen para generar rentas, plusvalías o ambas, y adicionalmente aquellos con uso futuro indeterminado.*

#### **MEDICIÓN INICIAL:**

*Se medirán por el costo, el cual incluye el precio de adquisición, los impuestos por traspaso, los honorarios profesionales y todo lo relacionado para dejar el activo en las condiciones previstas por la administración.*

#### **MEDICIÓN POSTERIOR:**

*Se hará, por el costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado; los demás criterios serán iguales a los aplicados por Propiedades, planta y equipo en la medición posterior.*

*Las reclasificaciones que se realicen desde y hacia propiedades de inversión, se tratarán de la siguiente forma:*

*Entre Propiedad de Inversión y Propiedades, planta y equipo, se reconocerán por el valor en libros del activo a esa fecha, por tanto no se eliminarán las pérdidas acumuladas ni las depreciaciones acumuladas, de igual manera se reconocerá para los inventarios, es decir por el valor en libros del activo a esa fecha.*

*A partir de la fecha de reclasificación, se aplicarán los requerimientos que exija cada norma en donde fueron reconocidos dichos activos.*

#### **5.3. COSTOS POR PRÉSTAMOS:**

*Al respecto debe tenerse en cuenta que al entregar o recibir un préstamo pueden identificarse dos componentes del costo; por un lado los costos de transacción y por el otro, el costo efectivo inherente al préstamo.*

*Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar o por pagar. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si la empresa no hubiera otorgado o contraído el préstamo.*

*Por su parte, el costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros del préstamo por cobrar o por pagar por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella tasa que hace equivalentes los flujos contractuales del título con el valor inicialmente reconocido.*

*Al respecto, la norma de préstamos por cobrar establece que los costos de transacción se tratarán como un mayor valor del préstamo en la medición inicial, mientras que el costo*

*efectivo se reconocerá como un ingreso y un mayor valor del préstamo en la medición posterior.*

*En cuanto a los préstamos por pagar, la norma prescribe que los costos de transacción se tratarán como un menor valor del préstamo al momento de su reconocimiento inicial, y el costo efectivo se reconocerá como un gasto y un mayor valor del préstamo en la medición posterior. Sin embargo, la norma de costos de financiación permite reconocer los costos de financiación incurridos en un préstamo por pagar, como un mayor valor de los activos, siempre y cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto.*

*Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial para que se encuentre en condiciones de utilización, venta, explotación o generación de rentas o plusvalías.*

*Ahora bien, con base en las especificidades y circunstancias en las cuales opere una empresa, y complementado con el juicio profesional, en cada entidad se debe desarrollar sus propias políticas, todo ello en coherencia con el marco normativo anteriormente mencionado.*

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000019921 DEL 28-04-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 del 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo a aplicar a empresa con participación estatal del 98%

Señor  
JHON JAIRO CARRASCAL  
Contador

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-5500-01771-2, de fecha 21 de abril de 2015, en la cual consulta cuál es el marco normativo que de acuerdo con la implementación de las normas internacionales debe implementar una empresa de economía mixta, que no cotiza en bolsa y que tiene una participación estatal del 98%. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, establece: **“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación.** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.*”

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

## CONCLUSIONES

Con base en lo anterior, se concluye que las empresas que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, deben aplicar el anexo de la Resolución 414 de 2014.

Ahora bien, la opción de aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013 está prevista para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90%, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta

condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en términos de costo-beneficio.

Por lo anterior, las sociedades de economía mixta que no coticen en bolsa y que tengan una participación estatal del 98%, deben aplicar el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000025971 DEL 21-04-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Elaboración del manual de Políticas Contables por las empresas públicas cobijadas bajo la Resolución 414 de 2014

Señor  
YIMI EDISON CELIS  
Consultor XBRL-NIIF  
Sinifico SAS

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su oficio del 7 de mayo de 2015, radicado con el número 2015-550-002227-2, trasladado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante el cual manifiesta:

*“Buenos días,*

*En las Normas para el Reconocimiento Medición Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público (sic) según la resolución 414 de septiembre de 2014, en capítulo 5.1 Políticas Contables dice lo siguiente:*

*Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de*

*Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.*

*La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación en el Régimen de Contabilidad Pública o cuando, en los casos específicos que el mismo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.*

*Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Régimen de Contabilidad Pública se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Régimen de Contabilidad Pública adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, que la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información*

#### CONSULTA TEXTUAL:

*¿Las empresas no deben escribir su propio manual de políticas como las empresas del sector privado? ”*

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

#### **CONSIDERACIONES**

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación establece lo siguiente:

*“Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.” (Subrayado fuera del texto)*

#### **“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE.**

*De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, el proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y*

ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular.

Por lo anterior, a continuación se definen cada una de las actividades y se señalan posteriormente, en términos generales, las diferentes situaciones que comprometen la razonabilidad de la información. [...]

## 2.1. Etapas y actividades del proceso contable.

[...]

### 2.1.2.1. Elaboración de los estados, informes y reportes contables.

Actividad mediante la cual se concreta el resultado del proceso contable, expresado en el diseño y entrega oportuna de los estados, informes y reportes contables, los cuales deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos, transacciones y operaciones realizadas, permitiendo a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de los planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Para el caso de los estados contables, se determina en esta actividad la aplicación del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y a las políticas de información contable establecidas por cada ente público. También deben verificarse y confrontarse los saldos de los libros frente a los saldos de los Estados, Informes y Reportes Contables.”(Subrayado fuera del texto)

[...]

## 3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

[...]

### “3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.



Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el conocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.”(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución No. 414 de 2014 en sus artículos primero y segundo establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.  
(Subrayado fuera del texto)

*ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.”(Subrayado fuera del texto)*

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 414 de 2014 incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual y las Normas, lo dispuesto en el anexo de dicha Resolución, el cual será aplicado por las empresas dentro del alcance de la misma.

Por tanto, al convertirse en parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública hace que las empresas que cobija dicha resolución apliquen lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008 dentro de la cual se puede resaltar lo siguiente:

- Se define el Proceso Contable como el conjunto de etapas necesarias para el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, que afecten a la entidad y su capacidad de generar flujo de recursos.
- Las etapas mencionadas tienen asociadas unas actividades a realizarse y en particular aquellas dispuestas para la elaboración de los Estados Contables Básicos, manifiestan que para la estructuración y presentación de los estados debe aplicarse lo dispuesto en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y “las políticas de información contable establecidas por cada ente público”
- Con el propósito de lograr una información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar como mínimo ciertos elementos dentro de los cuales es preciso resaltar el referente a los Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, donde se manifiesta “que las políticas y demás prácticas contables realizadas por una entidad pública deben ser documentadas”.
- Entre otras prácticas contables se encuentran los métodos de depreciación, vidas útiles aplicables, períodos de amortización, métodos de provisión, criterios para la

identificación, la clasificación, la medición, los registros y ajustes, para la elaboración de estados contables su análisis e interpretación.

Adicionalmente, el artículo 2 de la Resolución 357 de 2008 es claro en afirmar que las entidades públicas bajo el Régimen de Contabilidad Pública de conformidad con la Resolución 354 de 2007 y las “demás normas que lo modifique o sustituyan”, deben aplicar los controles al proceso contable.

En ese orden de ideas, las Empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, regulación de carácter genérico, deberán escribir su propio manual de políticas contables siempre observando lo dispuesto en el Marco Conceptual y en las Normas del anexo de la citada Resolución atendiendo por supuesto a las particularidades de su cometido estatal y del Sector Público, razón por la cual no podrá ser igual al de una empresa del sector privado.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000026771 DEL 12-06-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Consulta sobre el tratamiento de la Consolidación de Estados Financieros pues no se encuentra contemplado en el instructivo 002, y sobre el uso de la herramienta XBRL.

Doctor  
JUAN DAVID ARANGO GARTNER  
Gerente  
Aguas de Manizales  
Manizales

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número No. 20155500026772, en la cual formula:

*“De conformidad con el Marco Normativo emitido por la Contaduría General de la Nación para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en las empresas vigiladas por su entidad, actualmente la empresa se encuentra analizando dos temas importantes respecto a:*

- 1) Consolidación de Estados Financieros, el cual no se observa contemplado en el instructivo 002.*
- 2) Herramienta XBRL, solicitamos nos informen si este formato aplica al momento de la presentación de informes.*

*De acuerdo a lo anterior, requerimos nos suministren su concepto sobre el manejo y la normatividad aplicable para los temas mencionados.*

*Agradecemos la colaboración prestada.*

## **CONSIDERACIONES**

*El instructivo 002 de 2014 indica “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición”*

La Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 establece:

*“ARTICULO 1º. Incorporar como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las guías de aplicación; el catálogo de cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

*(...)*

*ARTICULO 2º. Incorporar, en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo de cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

*ARTICULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catalogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”*

## **CONCLUSIÓN**

El Instructivo 002 busca orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para lo cual imparte unas instrucciones generales; al ser algo general no se trata al detalle todos y cada uno de los temas del Marco Normativo; por lo tanto respecto al tema de Consolidación de Estados Financieros, el mismo se debe tratar como lo establece el título Consolidación de Estados Financieros del Capítulo VI Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

En cuanto a la herramienta XBRL, se destaca que para fines de reporte a la Contaduría General de la Nación y en línea con lo que expone en las consideraciones las empresas bajo el ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014 deben aplicar el Catálogo General de Cuentas que se encuentra en el Anexo de la Resolución 139 de 2015 y efectuar el reporte en las mismas condiciones en que se ha venido efectuando con anterioridad a la expedición de la Resolución 414 de 2014, independientemente de si la entidad cuenta o no con la herramienta XBRL.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20152000025931 DEL 11-06-15</b>
---

<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente-Resolución 354 de 2007
----------------------------	---

1	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo local- Resolución 354 de 2007

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo local-Anexo de la Resolución 414 de 2014

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo local-Anexo del Decreto 3022 de 2013.

4	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público-Resolución 743 de 2013
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Marco normativo local- Resolución 743 de 2013 que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones

Doctora  
YOLANDA RAMOS  
Consultora NIIF  
Control & Hacienda

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550002672-2 en la cual manifiesta:

*“En la actualidad me encuentro trabajando en el proceso de convergencia hacia las NIIF. Revisando la normatividad que hay al respecto me encuentro con un listado de 1824 empresas que se encuentran sujetas de acuerdo a la resolución 414 de 2014. Por tal motivo me gustaría saber, estas empresas que (Sic) modelo deben aplicar, es decir NICSP, NIIF PYMES O NIIF full?”*

*Agradezco su colaboración dado que no tengo claridad al respecto.”*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, decreta:

**“Artículo 1º. Objetivos de esta ley (...)**

*Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.*

**Parágrafo 1** “Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.”

(...)

**Artículo 6º. Autoridades de regulación y normalización técnica.** Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

(...)

**Artículo 12. Coordinación entre entidades públicas.** En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.” (Subrayados fuera de texto)

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, como reguladores sobre entes privados, de los principios y normas de contabilidad e

información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, expiden el Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, ésta, prescribe:

*“Considerando*

*(...)*

*Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.*

*(...)*

*Que los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, bajo la Dirección del Presidente de la República, observando el procedimiento establecido en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009 proceden a expedir las Normas de Información Financiera NIF, que comprenden las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, las Interpretaciones SIC y las Interpretaciones CINIIF y el marco conceptual para la información financiera, emitidas en español al 1° de enero del 2012, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por su sigla en inglés).*

**Decreta:**

*(...)*

**Artículo 4°. Vigencia.** *El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y respecto de los destinatarios definidos en este decreto, a partir de la fecha de aplicación establecida en el numeral 6 del artículo 3° del presente decreto, no les será aplicable lo dispuesto en los Decretos números 2649 y 2650 de 1993 y las normas que los modifiquen o adicionen y la demás normatividad contable vigente sobre la materia para ese entonces”*

Los Decretos 3023, 3024 de 2013 y 2615 de 2014, entre otros, modifican el Decreto 2784 de 2012.

El Decreto 2615, indica:

*“Considerando*



(...)

*Que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2784 el 28 de diciembre de 2012, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”, con el cual se incorporaron en el ordenamiento jurídico colombiano las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en su versión completa en español, emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB) al 1° de enero de 2012.*

*Que (...), el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012, enmiendas en español emitidas por IASB durante el año 2012.*

*Que (...) el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, recomendó finalmente, la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia los estándares internacionales de información financiera contenidos en el denominado “Libro Rojo-año 2014”, emitido por el IASB, el cual contiene las normas que están vigentes al 31 de diciembre de 2013 y sus correspondientes enmiendas, las cuales ya se encuentran incorporadas en dicho libro.*

(...)

*Que en mérito de lo expuesto,*

**Decreta:**

**Artículo 1.** Modifíquese el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1, previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013, el cual quedará tal y como se describe textualmente en el nuevo marco técnico normativo, cuyo anexo adjunto hace parte integral del presente Decreto.

**Artículo 2. Vigencia.** El presente decreto entrará a regir el 1° de enero de 2016, fecha a partir de la cual quedará derogado el marco técnico normativo contenido en el anexo del Decreto 2784 del 28 de diciembre de 2012 y el Decreto 3023 del 27 de diciembre de 2013”  
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

- En el mes de junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.
- El 28 diciembre, expidió la resolución 743 de 2013, modificada en su artículo 2 por la Resolución 598 de diciembre de 2014, que resuelve:

**“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.**

**ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:**

(...)

**ARTÍCULO 5º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2º deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los periodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias.”** (Subrayados fuera de texto)

- El 8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe

**“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.**

**ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas**

**ARTÍCULO 3º. Cronograma.** *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

**Período de preparación obligatoria.** *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.*

**Período de transición:** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.*

*Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.*

**Período de aplicación:** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)* (Subrayados fuera de texto)

- El 11 de marzo de 2015 expidió, la Resolución 117 de 2015, que resuelve **“ARTÍCULO 1º.** *Incorporar, como parte 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 normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

**ARTÍCULO 2º.** *Incorporar, como parte del Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, el cual corresponderá*

a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

**ARTÍCULO 3°. Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, 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 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:  
“Artículo 1: Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

**PARÁGRAFO 2.** *Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

**ARTÍCULO 2º.** *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

**ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

**PARÁGRAFO.** *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para 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 29 de abril de 2015 expidió la Resolución 185 de abril 29 de 2015 por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud me permito señalar los marcos normativos que deben aplicar las Empresas del Sector Público Colombiano circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación:

### **Empresas del Sector Público que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014 de la CGN).**

Hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, deben continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición de los nuevos marcos normativos derivados del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Alternamente, durante el año 2015 a efectos de la transición al nuevo Marco normativo deben aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de Septiembre de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Para el caso de las empresas que cumplan con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación, esto es las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% pueden optar por aplicar el marco normativo que se encuentra en el anexo del Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio Comercio, Industria y Turismo, sin perjuicio del reporte que deberán efectuar en las condiciones y

plazos que establezca la CGN, utilizando, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera.

**Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público (Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones).**

A partir del 1 de Enero de 2015 deben aplicar el Marco normativo local dispuesto en la Resolución 743 de 2013 expedida por la Contaduría General de La Nación, que acoge el Anexo del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, deben adoptar procesos de homologación al Catálogo General de Cuentas-CGC, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 185 de abril 29 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, por medio de la cual se establece la información a reportar, los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 743 del 17 de diciembre de 2013, modificada por la Resolución 598 de diciembre 10 de 2014.

Por tanto, tratándose de empresas que conformen el Sector público colombiano, siempre deberá aplicarse las normas locales expedidas por los reguladores nacionales, tal como queda expresamente señalado en los párrafos precedentes y no las normas NICSP, NIIF PYMES, NIIF Full expedidas por reguladores internacionales.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000030731 DEL 10-07-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no Contemplados en una Clasificación Específica
	<b>SUBTEMA</b>	Inquietudes varias relacionadas con el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014: pronunciamientos, acompañamiento y capacitación de la CGN, rendición, necesidad de asesoría externa y fecha de preparación del Estado de Situación Financiera de apertura-ESFA.

Doctora  
ASTRID ROCIO LOZADA

Contadora  
ESP Vallecaucana de Aguas S.A

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 20155500031942 en la cual manifiesta:

*“Como empresa del sector público y que de acuerdo con lo establecido en la Resolución No 414 de 2014, debemos Implementar el marco normativo allí definido, solicitamos asesoría de los funcionarios Vivian Natalia Góngora y Steven Ríos sobre los pasos a seguir y la necesidad de cumplir los cronogramas prescritos en dicha resolución.*

*Estos asesores nos manifestaron que hasta el momento la Contaduría General de la Nación no se ha pronunciado (Sic) sobre el tema de las capacitaciones que darán a las empresas, igualmente nos dicen que solo (Sic) están haciendo una prueba piloto con los Hospitales y que para la rendición del próximo 30 de julio (II trimestre), esta deberá hacerse como de costumbre ya que hasta la fecha el Chip no ha sido habilitado para presentar los Estados Financieros de Apertura. De acuerdo a la información suministrada por los asesores, nos asaltan varias inquietudes:*

- 1. ¿Cuándo (Sic) se va pronunciar la CGN sobre el tema de implementación del marco normativo para empresas definido en la resolución 414? o ¿es el cronograma definido en la mencionada resolución?*
- 2. ¿Dado que este es un marco nuevo, qué acompañamiento va a realizar la CGN con las empresas?*
- 3. Considerando que nuestro personal es insuficiente y no está capacitado en la nueva normatividad, ¿debemos buscar asesoría externa para tal efecto?*
- 4. ¿Para qué fecha debemos preparar el ESFA bajo el nuevo marco normativo?*
- 5. ¿De qué manera se deberá rendir el II trimestre?*

*Pedimos el favor nos resuelvan están (Sic) dudas a la mayor brevedad posible, al momento se cuenta con muy poco tiempo en el caso de llegar a la conclusión de contratar una asesoría externa ya que el próximo 26 de junio entramos en el periodo de ley de garantías”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES:

La Resolución 375 de septiembre 17 de 2007, establece:

**“Artículo 1. Modifícase el artículo 10 de la Resolución 248 de 2007 el cual quedará así:**

**ARTÍCULO 10. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.** *Las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, reportarán la información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:*

<b>FECHA DE CORTE:</b>	<b>FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN:</b>
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
<u>30 DE JUNIO</u>	<u>31 DE JULIO</u>
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

(....)

*No obstante, la Contaduría General de la Nación podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas”*

El procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la contaduría general de la nación se realiza a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información

De otra parte la Contaduría General de la Nación como autoridad de regulación sobre entes públicos y en cumplimiento de la ley 298 de 1996 ha realizado las siguientes acciones:

4) El 21 de junio de 2013

*Publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.*

8 de septiembre, expidió la Resolución 414 de 2014, y ésta prescribe:

**“ARTÍCULO 1º.** Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.



**ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación.** El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas

**ARTÍCULO 3º. Cronograma.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

**Período de preparación obligatoria.** Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

**Período de transición:** Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

**Período de aplicación:** Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (...)" (Subrayados fuera de texto)

- El 24 de marzo expidió la Resolución 139 de 2015, que establece:

*“Artículo 1: Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

**PARÁGRAFO 2.** *Para las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, el marco normativo está conformado por el anexo del Decreto Nacional 3022 de 2013 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

**ARTÍCULO 2º.** *Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

**ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación.** *El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.*

**PARÁGRAFO.** *Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para 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.” (Subrayados fuera de texto)*

- En mismo 8 septiembre, expidió el instructivo No. 002 de 2014 contenido en la Resolución No. 414 de 2014, que establece las instrucciones que se deben seguir para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, así:

*“2.1 Estado de situación financiera de apertura. Como punto de partida hacia el nuevo Marco Normativo, las empresas elaborarán un estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015. En el estado de situación financiera de apertura, se aplicarán por primera vez los criterios de medición de los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo expedido mediante la Resolución No. 414 de 2014 y se considerarán los lineamientos del presente Instructivo.*

(...)”

“El estado de situación financiera de apertura no tendrá ningún efecto legal en el momento de su presentación por cuanto no va a ser objeto de publicación, pero sí será objeto de supervisión y control por parte de los entes de control y regulación. (...)”

2.2. Estados financieros de propósito general del periodo de transición. Durante el periodo de transición, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, la empresa seguirá utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública y, de manera simultánea, preparará información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo con la finalidad de obtener información financiera comparativa que servirá de base para los estados financieros que se presentarán con corte al 31 de diciembre de 2016.

Para el efecto, la empresa elaborará un juego completo de estados financieros conforme a los criterios establecidos en la Norma de presentación de estados financieros del nuevo Marco Normativo. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) Un estado de situación financiera al final del periodo contable; b) un estado del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable y e) las notas a los estados financieros.

Los estados financieros de propósito general realizados durante el periodo de transición con base en el nuevo Marco Normativo, no tendrán ningún efecto legal en el momento de su presentación por cuanto no van a ser objeto de publicación, pero si serán objeto de supervisión y control por parte de los entes de control y regulación. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el propósito de atender su solicitud se concluye:

Respecto a las preguntas 1 y 2: “¿Cuándo (Sic) se va pronunciar la CGN sobre el tema de implementación del marco normativo para empresas definido en la resolución 414 o es el cronograma definido en la mencionada resolución? ¿Dado que éste es un marco nuevo, qué acompañamiento va a realizar la CGN con las empresas?”

La Contaduría General de la Nación en el mes de junio de 2013, publicó la política de regulación contable pública, en convergencia con NIIF y NICSP, y la divulgó en procesos de capacitación y talleres en diferentes ciudades del país. Posteriormente, publicó para comentarios de los interesados y del público en general la propuesta de marco normativo

para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y lo incorporó al Régimen de Contabilidad Pública a través de la Resolución No 414 del 8 de septiembre de 2014. De igual forma el 22 de diciembre, publicó para comentarios, el Catálogo General de Cuentas, y lo incorporó en el Marco normativo referido, mediante el artículo 2 de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Como se observa, durante 2 años la CGN ha venido sensibilizando y capacitando sobre la propuesta de regulación contable pública, los proyectos de normas y el marco normativo propiamente dicho y tiene planeado continuar haciéndolo durante el segundo semestre del año 2015 en diferentes ciudades del país, para lo cual deben inscribirse en la página web de la CGN.

En consecuencia, hasta el 31 de diciembre de 2015, fecha en la cual termina el periodo de transición, se debe continuar aplicando el Régimen de Contabilidad pública actual contenido en las Resoluciones 354 y 355 y 356 de 2007 y demás normas que las complementan o modifican, expedidas con anterioridad a la expedición del nuevo marco normativo derivado del Proyecto de modernización de la regulación contable pública en convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera y alternamente, a efectos de la transición al nuevo Marco normativo se debe aplicar el Instructivo Nro. 002 del 8 de Septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación.

Las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No 414 de 2014, deben continuar implementando las acciones pertinentes para la preparación y transición al nuevo marco normativo y elaborar el estado de situación financiera de apertura en las condiciones previstas en el Instructivo 002 de 2014.

A partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

Respecto a la pregunta 3: *“Considerando que nuestro personal es insuficiente y no está capacitado en la nueva normatividad, ¿debemos buscar asesoría externa para tal efecto?”*

El proceso de implementación del nuevo marco normativo es un proceso organizacional que implica la planeación de actividades, así como la planeación y asignación de recursos,

por tanto la decisión de contratar o no asesoría externa, es un asunto netamente administrativo.

En relación con la pregunta 4: *“¿Para qué fecha debemos preparar el ESFA bajo el nuevo marco normativo?”*

El estado de situación financiera de apertura – ESFA es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo expedido mediante la Resolución No. 414/14 y se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, sin que ello implique que deba estar elaborado en esa fecha, puesto que es necesario tener en cuenta que la estructuración del ESFA implica la comprensión del nuevo marco normativo, la identificación de situaciones que se presentan por el impacto generado por los nuevos criterios aplicados y un proceso de depuración, así como, la definición de las políticas a que haya lugar, que requieren del compromiso de la alta dirección y de los preparadores de información.

En consecuencia se requiere de un tiempo razonable para proceder a la elaboración del ESFA, razón por la cual, éste se puede elaborar en una fecha distinta al 1 de enero de 2015, tomando como base el balance a 31 de diciembre de 2014 y a partir del mismo aplicar las actividades definidas en el instructivo 002 de 2014; las cuales pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir de una manera distinta elementos que, a diciembre 31 de 2014 no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o Patrimonio.

Adicionalmente, en el artículo 3 de la Resolución 414 de 2014, que se refiere al cronograma, en el párrafo 5; establece que dicho estado financiero no será divulgado al público ni tendrá efectos legales pero si será objeto de supervisión y control por parte de los entes de control.

Con respecto a la pregunta 5: *“¿De qué manera se deberá rendir el II trimestre?”*

La Resolución 375 de septiembre 17 de 2007 de la CGN precitada, está vigente, por tanto, la información a rendir en el II trimestre, deberá hacerse como de costumbre ya que hasta la fecha no se ha expedido un acto administrativo que señale nuevas instrucciones, y el Chip no ha sido habilitado para presentar los Estados Financieros bajo el nuevo marco normativo.

\*\*\*

**CONCEPTO 20152000033491 DEL 12-08-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de los bienes producidos que hacen parte de exhibiciones con el fin de ser usados por los clientes como demostración.

Señor  
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA  
Auditing Firms Group  
Director Ejecutivo y Administrativo  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 3 de julio de 2015, radicado con el número 2015-550003382-2 mediante la cual manifiesta:

*“Buenas Tardes*

*A la luz de la implementación de las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA bajo la reglamentación 414 de 2014, nos ha surgido la siguiente inquietud:*

*¿Cuál es el tratamiento bajo las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA que se le debe dar a los bienes que se produjeron en su momento y que se tienen como prototipos exhibidos en un (“MUSEO O SHOWROOM”), en aras de usarlos como elementos de demostración para los clientes, ya que son el fruto de más de cincuenta años de labores de la industria?”*

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

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

*“6.1.1 Activos*

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda*

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

[...]

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. ...

[...]

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la Resolución 414 de 2014 establecen:

## **“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

### **10.1 Reconocimiento**

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

[...]

Si la empresa fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la empresa para obtener dicho activo; por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados.” (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIONES**

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriormente expuestas, y con el fin de dar respuesta a su consulta me permito señalar, circunscrito en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014:

Si la función que cumplen los bienes producidos por la entidad, radica en servir como prototipos de exhibición y a su vez el de ser usados como elementos demostrativos para los potenciales clientes, estos bienes deberán ser reconocidos por la entidad como un activo, en cuanto se configuren las siguientes circunstancias:

- Estos bienes cumplen las características para ser activos, ya que provienen de sucesos pasados (producción de los bienes) de los cuales la entidad espera obtener beneficios económicos futuros, y poseen una medición fiable (costo de producción de los bienes).
- Los flujos de beneficios económicos futuros están representados por el aporte indirecto que realizan estos bienes a la generación de flujos de efectivo para la entidad a través de las ventas, ya que estos bienes son observados y usados previamente por los clientes antes de adquirir el bien.
- Los bienes pueden ser usados de manera individual o dentro de un esquema de ventas con más activos de la entidad con el propósito de contribuir a generar flujos de efectivo a través de las ventas.

Como consecuencia, el tratamiento contable se realizará con base en lo estipulado en la norma de Propiedades Planta y equipo, ya que estos bienes producidos, son utilizados como parte del proceso de la comercialización de la empresa, no están disponibles para la venta y los esperan utilizar por más de un periodo contable.

Por tanto la medición inicial se realizará partiendo del costo de producción de los bienes, y la entidad surtirá todas las actividades del proceso contable estipulado en dicha norma, la cual incluye entre otras, las depreciaciones, los cálculos de los valores residuales y las estimaciones de las vidas útiles que se dejarán consignadas en las Políticas Contables de la entidad.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000034171 DEL 21-08-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente



	Tratamiento contable de reconocimiento y medición de los activos, bajo Resolución 414 de 2014.
--	--

Doctora:  
LUCY NORELLY LOAIZA VELASQUEZ  
Directora Financiera  
Megabús S.A  
Pereira – Risaralda

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500034612, mediante la cual solicita concepto a cerca del tratamiento contable del reconocimiento y medición de los activos de MEGABUS S.A, conforme con los criterios del nuevo marco normativo establecidos en la Resolución 414 de 2014, los cuales se deben tener en cuenta en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, así:

“(…)

*De acuerdo con el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 de la Contaduría General de la Nación sobre las instrucciones para la transición al Nuevo Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, la administración de Megabús S.A. se encuentra analizando la medición de los activos, pasivos y patrimonio, conforme con los criterios del Nuevo Marco Normativo para elaborar el estado de situación financiera de apertura (...)*

### **Pregunta:**

*Con base en lo anteriormente expuesto, solicitamos el concepto a la Contaduría General de la Nación, sobre:*

### **Patios y talleres**

*Si los patios y talleres registrados contablemente en el balance de Megabús, al 31 de diciembre de 2014, ¿cumplen con la definición de activo bajo el Nuevo Marco Normativo o se debe excluir para propósitos del estado de situación financiera de apertura?*

### **Estaciones e Intercambiadores**

- *¿Para las estaciones e intercambiadores debería conservarse su registro en la cuenta de orden 835511, gastos ejecución de proyectos de inversión o incluirlo como activo y patrimonio incorporado en la Entidad? Como quiera que estas forman parte de las troncales y pre troncales para el funcionamiento del sistema, es decir son inherentes a la infraestructura del sistema y éste no puede funcionar sin ellas.*

- ¿Al tener Megabús el control sobre parte del intercambiador (56 cubículos, 5 locales y 9 oficinas del área administrativa) se efectuaría el registro proporcional por área (m2) como propiedad de inversión y propiedad, planta y equipo, respectivamente, conforme a un avalúo técnico? Y si es así, ¿para la entrega de las obras de infraestructura al Municipio, relacionados con los intercambiadores, se excluirían los valores registrados en el estado de situación financiera de apertura de Megabús correspondiente a la propiedad de inversión (56 cubículos y 5 locales) y a la propiedad, planta y equipo de las 9 oficinas del área administrativa?

### **Bienes recibidos de terceros**

En la evaluación de la propiedad, planta y equipo con base en el nuevo Marco Normativo, se identificaron bienes recibidos de terceros que no se encuentran reconocidos contablemente al 31 de diciembre de 2014. Entre estos bienes se encuentran: divisiones modulares, muebles, equipo de oficina, computadores y herramientas (...)

¿Para la elaboración del balance de apertura se deben reconocer como propiedad, planta y equipo, de acuerdo con lo establecido en el instructivo 002 de 2014, afectando directamente el patrimonio en la cuenta impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación? (...)”

### **CONSIDERACIONES**

La Contaduría General de la Nación, mediante el Instructivo No. 002, de 2014, impartió instrucciones a las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para la transición al Nuevo Marco Normativo establecido en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

- **PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA.**

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo.

**.1. ACTIVOS**

Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una empresa controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume, sustancialmente, los riesgos asociados con el activo.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la empresa sea legalmente el dueño jurídico del activo, si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente, la organización no podrá reconocer el activo. Por ello, la empresa deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que conforman el nuevo marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

El primer criterio para el reconocimiento de un activo es que el flujo de los beneficios económicos futuros sea probable. Los beneficios económicos futuros de un activo son el potencial que tiene el recurso para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo, los cuales pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

El segundo criterio para el reconocimiento de un activo es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasificará como propiedad de inversión.

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información (...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para los Acuerdos Conjuntos, Propiedad, Planta y Equipo y Propiedades de Inversión contempladas en la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

### **ACUERDOS CONJUNTOS**

Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

#### **Operación conjunta**

Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. (...)

En consecuencia, un operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta (...)

#### **Negocios conjuntos**

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio y lleva su propia contabilidad. Cada entidad participante tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

La empresa reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión (...)

### **PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable (...)

### **PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija.

Para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requerimientos que la norma correspondiente le exija (...)" (Subrayado fuera de texto)

### **CONCLUSIONES**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, este despacho se permite concluir que Megabús S.A, como concedores de su cometido estatal, debe realizar un análisis y evaluación exhaustiva al interior de la entidad dependiendo de sus particularidades

específicas, que le permitan determinar y garantizar si los patios y talleres entregados mediante contratos de concesión cumplen con los criterios, parámetros y actividades establecidos en el nuevo marco normativo de información financiera de la Resolución 414 de 2014 y su Instructivo No. 002, para ser reconocidos como activos. Esta misma consideración, deberá ser aplicada por la entidad contable pública para lo correspondiente a las estaciones e intercambiadores y bienes recibidos de terceros que actualmente se tienen registrados en las cuentas de orden de Megabús S.A.

En este orden de ideas, es muy importante señalar que la Contaduría General de la Nación en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha venido produciendo normatividad contable que permite desarrollar el proyecto de modernización de la regulación contable pública y en esta vía emitió el Instructivo No. 002, con el cual se señalaron las diferentes actividades que deben seguir las entidades contables públicas para orientarlas en la etapa de transición hacia la convergencia al nuevo Marco Normativo de Información Financiera establecido en la resolución 414 de 2014, para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Estas actividades pueden llevar a Megabús S.A. a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos, que a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio.

Ahora bien, a continuación se describen algunas consideraciones y criterios que se deben tener en cuenta dentro del proceso que debe surtir Megabús S.A, para definir el reconocimiento de los activos, para cada uno de los conceptos consultados así:

### **Patios y Talleres.**

En este punto, es importante tener en cuenta que para poder establecer si se cumple con la definición de activo o se deben excluir para propósitos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura; es necesario tener en cuenta que según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de estos beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso.

Es por ello, que deberá evaluarse si los patios y talleres entregados mediante contratos de concesión a los concesionarios para la prestación del servicio público de transporte terrestre urbano masivo de pasajeros deben reconocerse como una operación conjunta o un negocio conjunto. En caso de tratarse de una operación conjunta, cada operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos,

ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Si se trata de un negocio conjunto, las partes que poseen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo y la empresa reconocerá su participación en el negocio conjunto como una inversión.

### **Estaciones e Intercambiadores**

Para poder establecer si las estaciones e intercambiadores deben permanecer registradas en las cuentas de orden 835511 – Gastos ejecución de proyectos de inversión, o incluirlas como activo y patrimonio incorporado de Megabús S.A, se deberá evaluar si dichos bienes cumplen los criterios establecidos en la resolución 414 de 2014 y su instructivo No. 002, ya mencionados anteriormente para ser incorporados y reconocidos como activos. Esto es, que el flujo de estos beneficios sea probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso; esto es, como propiedad, planta y equipo si corresponden a activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento se reconocerán como propiedades de inversión.

Es importante tener en cuenta que las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán así. i) para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. ii) para la reclasificación entre propiedades de inversión e inventarios, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el costo del activo en la nueva clasificación.

### **Bienes recibidos de terceros.**

Para poder determinar si en la elaboración del estado de situación financiera de apertura de Megabús, S.A., se deben reconocer como activos los bienes recibidos de terceros tales como: divisiones modulares, muebles, equipo de oficina, computadores y herramientas, los cuales no se encuentran reconocidos contablemente al 31 de diciembre de 2014; es necesario que la entidad contable pública evalúe si dichos bienes cumplen los criterios establecidos en la resolución 414 de 2014 y su instructivo No. 002, ya mencionados anteriormente para ser incorporados y reconocidos como activos. Esto es, que el flujo de estos beneficios sea probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga Megabús S.A con dicho recurso; esto es, como propiedad, planta y equipo si corresponden a activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento se reconocerán como propiedades de inversión.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000036761 DEL 23-09-15**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Jerarquía de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación establecidas en la Resolución 414 de 2014

Doctora:  
ALEXANDRA ÁLVAREZ  
Contadora General  
Transmilenio S.A.  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500039642, mediante la cual solicita concepto acerca de la jerarquía de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de información financiera establecidas en la Resolución 414 de 2014, y que deben observarse en los casos específicos en donde se seleccione una política contable para tratar una transacción donde se tiene ausencia de una norma que le sea aplicable, así:

*"(...) Teniendo en cuenta lo anterior, TRANSMILENIO S.A, en ausencia de una norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos económicos o condiciones en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedidas con la Resolución 414 de 2014, se deberá referir, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad.*



- *Las Normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación, que traten temas similares y relacionados; en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.*
- *Las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; o*
- *Doctrina contable pública, respecto a la transacción o hecho en cuestión, emitida por la Contaduría General de la Nación, previa consulta de la entidad.*
- *Doctrina contable pública, publicada por la Contaduría General de la Nación, que trate de temas similares y relacionados.*
- *Los requerimientos de las normas incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, tales como las normas y guías expedidas en el Decreto Nacional 2784 de 2012 (NIIF Plenas) y sus modificatorios (Decreto 3023 y Decreto 2615 de 2014) que traten cuestiones similares y relacionadas (...)*

### CONSIDERACIONES

En el mes de junio de 2013, la Contaduría General de la Nación publicó el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la política de regulación contable pública, la cual previó definir los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, b) Marco normativo de contabilidad para empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público y c) Marco normativo de contabilidad para entidades de gobierno.

En desarrollo de esa estrategia, el 17 de diciembre de 2013, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 743 (modificada por la Resolución 598 de 2014) por la cual se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en su artículo segundo, que son fundamentalmente las que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Posteriormente, mediante Resolución 414 de 2014, la CGN incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el marco conceptual y las normas para el reconocimiento, medición revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan ni administran ahorro del público, así:

**“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y**

*Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución (...)* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º de la citada Resolución, definió el ámbito de aplicación, en los siguientes términos:

**“ARTÍCULO 2º.** *Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. (...)*”

Ahora bien, consultada la clasificación de entidades del sector público del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, se encuentra que la Empresa de Transporte del Tercer Milenio, Transmilenio S.A., se encuentra clasificada como empresa, por lo que se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014.

Dentro de las normas las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, se establece lo siguiente:

**“Políticas contables.** *Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.* (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se

define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, estableció en el artículo 1º, lo siguiente:

**“ARTÍCULO 1º.** *Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.”* (Subrayado fuera de texto)

En relación con las entidades de gobierno, la CGN se encuentra próxima a expedir el marco normativo de contabilidad que le será aplicable a este tipo de entidades.

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este Despacho se permite señalar que para efectos de realizar la modernización de la regulación contable pública y la convergencia hacia los estándares internacionales de información financiera, la Contaduría General de la Nación ha incorporado, al Régimen de Contabilidad Pública, los marcos normativos de contabilidad aplicables a: i) empresas que cotizan en el mercado de valores, y que captan ni administran ahorro del público mediante la Resolución 743 de 2013; y ii) empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, mediante la Resolución 414 de 2014. En relación con las entidades de gobierno, expedirá próximamente el marco normativo correspondiente.

Ahora bien, siguiendo los lineamientos establecidos por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, la Empresa de Transporte del Tercer Milenio – Transmilenio S.A, se encuentra clasificada dentro del grupo de empresas. En consecuencia, y como quiera que se trata de una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administra ahorro del público, debe aplicar el Marco normativo incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública, entendiéndolo este como el orden jerárquico genérico de la regulación contable pública.

No obstante, en algunos casos específicos, se permite que la empresa, a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se

documentará la política definida, pero en concordancia con lo anterior deberá circunscribirse al marco normativo dispuesto en la Resolución 414 de 2014 y por expresa disposición de la Resolución 598 de 2014, no es viable aplicar criterios normativos ni conceptuales de las empresas cobijadas en el ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013.

En los casos en que se presenten dificultades por vacíos normativos, deberán ser resueltos mediante la doctrina que expida la CGN, cuando a ello haya lugar, o por la expedición de norma por parte de la CGN, previo cumplimiento del procedimiento establecido para tal fin.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000037481 DEL 01-10-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Cuentas equivalentes para el proceso de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura. Actividades para la eliminación de los saldos de las Cuentas Efecto del Saneamiento Contable y Efecto por la Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente con miras a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura. Actividades para el reconocimiento de los desembolsos hechos por obras y mejoras en propiedad ajena en el Estado de Situación Financiera de Apertura.

Señor  
ANTONIO ARISTIZÁBAL GÓMEZ  
Contador  
Hospital Santa Ana de los Caballeros E.S.E.  
Ansermanuevo-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada con el número 2015-550-004191-2, mediante la cual manifiesta:

*“Comentarios al proyecto de guía para obtener el balance homologado y antes de elaborar el estado de situación financiera de apertura ESFA se presentan las siguientes inquietudes:*

*A 31 de diciembre de 2014 existe un saldo por valor de \$39.123 en la subcuenta 140932 Atención con cargo a acciones de salud pública facturación radicada, cual es el destino de reclasificación debido a que en el catálogo de la resolución 139 no existe subcuenta para este registro.*

*En los estados contables existe registro por valor de \$284.717 en la subcuenta 142402 recursos entregados en administración, que corresponde a dineros grados en forma directa y a nombre del Hospital por el Ministerio de la Protección Social a los fondos de cesantías para ser utilizados en el pago de estas a los funcionarios.*

*El Hospital registro una construcción en obra negra y blanca en un terreno del Municipio, recibido en comodato y donde funciona el servicio de APS entre otros, en la subcuenta 191502 Obras y mejoras en propiedad ajena. El valor de la inversión se ha venido amortizado y se proyectó realizarlo a cinco (5) años, cual es el procedimiento (subcuenta destino de reclasificación, Propiedad, Planta y Equipo?) a seguir para registrar el saldo por valor de \$224061 existente a 31 de diciembre de 2014*

*Cuál es el procedimiento (registro) contable, de los valores existentes a 31 de diciembre de 2014 por concepto de saneamiento contable (cuenta 3258) y efectos por aplicación de régimen de contabilidad pública (3259).*

*En el presente año (2015) en el régimen de contabilidad pública se ha venido registrando provisión (1283034) para los aportes que el Hospital posee en COHOSVAL cuya recuperación es incierta debido a que está en proceso de liquidación. Estos aportes se deben registrar en el ESFA o se suprimen.”*

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

## **CONSIDERACIONES**

La Resolución 139 de marzo de 2015, definió el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y en el cual se establece:

### **“1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD**

#### **DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con*

*facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.*

*Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.*

*Por su parte, las subcuentas Giro directo por abono a la cartera del Régimen Subsidiado (Cr) y Giro previo del Fosyga sobre los recobros ECAT (Cr) se afectarán con los recaudos efectuados por el respectivo concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicarán al derecho que corresponda. (Subrayado fuera del Texto)*

### **131920 Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública-con facturación radicada**

[...]

### **1330 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN DESCRIPCIÓN**

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

#### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos.

#### **SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los gastos generados.
- 3- El valor de los activos adquiridos.
- 4- El valor de los pasivos cancelados.
- 5- El valor de los recursos trasladados como plan de activos para beneficios a los empleados.
- 6- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

**133001 En administración**

[...]

**3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales. (subrayado fuera del Texto)

El instructivo 002 de septiembre de 2014, el cual muestra los procedimientos a aplicar para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, establece:

“[...]

**1. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado**

[...]

- Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro por causa del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, la empresa estimará el deterioro como la cantidad en que el valor obtenido de acuerdo con el literal c) excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados a la tasa de interés efectiva.
- Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal e), en la cuenta Deterioro de Inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

## 2. Inversiones clasificadas al costo

[...]

- Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones clasificadas en esta categoría. Si este es el caso, la empresa realizará los siguientes procedimientos:
  - Para el caso de los instrumentos de deuda, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros del activo excede al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado vigente en la fecha de transición para transacciones similares.
  - Para el caso de los instrumentos de patrimonio, estimar el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la inversión excede al valor de la participación patrimonial en la entidad receptora de la inversión en la fecha de la transición.
  - Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal i), en la cuenta Deterioro de inversiones afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

[...]

### 1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, las obras y mejoras en propiedad ajena representan el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la empresa para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.



Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- Identificar los desembolsos que la empresa tiene registrados en la cuenta Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.
- Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) dieron origen a bienes que cumplen con la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.
- Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes originados por los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:
  - a) El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, sea empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.
  - b) El desembolso se clasificará como una propiedad de inversión en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, corresponda a un activo representado en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.
- Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para propiedades, planta y equipo, y para propiedad de inversión, según corresponda.
- Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

[...]

#### **1.4.8 Efecto del saneamiento contable**

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, esta cuenta representa el valor neto del Patrimonio Institucional, por efecto de la incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones acumulados al final de la vigencia de la misma como

consecuencia de la aplicación de la Ley 716 de 2001. Esto con el fin de que el órgano competente tome las decisiones necesarias de acuerdo con las normas vigentes.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

13. Identificar si la empresa tiene saldos en la cuenta Efecto del Saneamiento Contable.
14. Reclasificar los saldos identificados en el literal a) a la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

#### **1.4.9 Efecto por la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública**

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, esta cuenta representa el valor neto del Patrimonio Institucional por efecto del retiro de los saldos de bienes y derechos, acumulados al 31 de diciembre de 2006, como consecuencia de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Esto con el fin de que el órgano competente tome las decisiones necesarias de acuerdo con las normas vigentes.

Las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, son las siguientes:

- 3 Identificar si la empresa tiene saldos en la cuenta Efecto por la Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
- 4 Reclasificar los saldos identificados en el literal a) a la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.” (Subrayado fuera del Texto)

Adicionalmente, el Concepto 2015200003462-1 del 27 de Agosto de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación establece entre otros, lo siguiente:

“[...]

La E.S.E. Hospital Pedro León Álvarez Díaz, debe evaluar si el saldo que actualmente tiene reconocido en la subcuenta 120203—Cuotas partes de interés social, correspondiente a los aportes realizados en la cooperativa CODENCUM, cumple con las características para ser reconocido como una Inversión de Administración de Liquidez de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 414 de 2014, es decir, si dicho saldo le permite a la E.S.E. obtener rendimientos procedentes de las fluctuaciones en el precio o a través del pago flujos de efectivo contractuales.” (Subrayado fuera del Texto)

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:

- Para el reconocimiento de los saldos que a 31 de diciembre 2014 presenta la subcuenta 140932-Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública facturación radicada, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD del Régimen de Contabilidad Pública precedente y para efectos de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, la Resolución 139 de 2015 estableció la subcuenta 131920 Atención con cargo a recursos de acciones de salud pública con facturación radicada de la cuenta 1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, la cual corresponde a la equivalencia de la subcuenta que usted menciona en su consulta.
- Para el reconocimiento de los saldos que a 31 de diciembre 2014 presenta la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN del Régimen de Contabilidad Pública precedente y para efectos de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura—ESFA, la Resolución 139 de 2015 estableció la subcuenta 133001-En administración, de la cuenta 1330-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual corresponde a la equivalencia de la subcuenta que usted menciona en su consulta.
- Para efectos de la transición al nuevo marco regulatorio de Contabilidad Pública para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el instructivo 002 de 2014 en su numeral 1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena, determina las principales actividades que debe realizar una empresa bajo el ámbito de aplicación. Por lo tanto y de acuerdo con su pregunta, el Hospital deberá identificar si los desembolsos realizados dieron origen a un bien que cumple con las características para ser reconocido como un activo.

Si dicho bien cumple con los criterios para su reconocimiento, el Hospital realizará la clasificación dependiendo del destino que tenga el bien, ya sea como Propiedades, Planta y Equipo si está siendo usado por parte del Hospital en el cumplimiento de su cometido estatal o como Propiedades de inversión, si el bien inmueble está destinado a la generación de rentas o plusvalías.

Por el contrario, si el bien no cumple con los criterios para su reconocimiento, los desembolsos registrados en los Estados Financieros del Hospital al 31 de diciembre de 2014, se eliminarán afectando directamente la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

- Para efectos de la transición al nuevo Marco regulatorio de Contabilidad Pública para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar Ahorro del Público, el instructivo 002 de 2014 en los numerales 1.4.8 y 1.4.9 Efecto del saneamiento contable y Efecto por la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública respectivamente, es claro en determinar las actividades que debe realizar una empresa sujeta al ámbito de aplicación, por lo tanto, el Hospital deberá identificar los saldos que tiene registrados en su Estado de Situación Financiera por los conceptos mencionados en cada numeral y los reclasificará a la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

- Con respecto a su pregunta sobre el reconocimiento o no de los aportes realizados por el Hospital en la entidad de naturaleza cooperativa COHOSVAL, las actividades que deberá realizar para determinar si debe o no reconocer y clasificar dichos aportes, se encuentran descritas en el concepto 2015200003462-1 del 27 de agosto de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación y que se anexa a la presente consulta.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000037621 DEL 02-10-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro al público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Aplicación de la Resolución 414 de 2014 en empresas en liquidación

Doctora

GINNA LORIETH VIAFARA MESU

Contadora

Empresa de Acueducto y Alcantarillado del Rio Palo, en liquidación - EARPA S.A. E.S.P  
Villa Rica, Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500042342, mediante la cual solicita concepto acerca de la aplicación del nuevo marco normativo establecido por la Resolución 414 de 2014, dentro del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en entidades en liquidación, así:

“(…)

Solicito aclaración, si la empresa de Acueducto y Alcantarillado del Rio Palo S.A. E.S.P, en liquidación (Cód. 13271900), está obligada a la convergencia de estándares internacionales (...)"

## CONSIDERACIONES

Dentro del Marco Conceptual contenido en la Resolución 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, se establece el principio de negocio en marcha, así:

*"(...) Negocio en Marcha: se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una empresa, se deben observar los criterios establecidos en las normas que se definan para tal efecto (...)"*  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado del Rio Palo en Liquidación (EARPA S.A. E.S.P), no debe aplicar el marco normativo contable previsto en la Resolución 414 de 2014 dentro del proceso de modernización y convergencia hacia Estándares Internacionales de Información Financiera – NIIF. Lo anterior, toda vez no cumple con el principio de Negocio en marcha, en el sentido de que la empresa no llevará a cabo por tiempo indefinido sus actividades de cometido estatal, por estar inmersa en causal de liquidación.

Así las cosas, la EARPA S.A. E.S.P – En liquidación, debe continuar aplicando la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación con anterioridad a las Resoluciones 743 de 2012 y 414 de 2014.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000038531 DEL 14-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Preparación de información bajo nuevo marco normativo

Doctora

BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA

Jefe Gestión Contable

Metro de Medellín

Bello, Antioquia

## ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación del 04 de septiembre de 2015, radicada con el número 20155500043782 , mediante la cual consulta: *“De acuerdo con el artículo 3° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 “se definió como periodo de transición el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, durante este periodo, las empresas seguirán utilizando para todos los efectos legales, el plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea se preparará la información de acuerdo con el marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que aplique por primera vez el marco referido”.*

*Teniendo en cuenta lo anterior tenemos la siguiente inquietud: la información que se preparará de acuerdo con el marco normativo en el periodo de transición se afectará en la contabilidad con todos los movimientos del año 2015? (Sic)”*

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación-CGN expidió la Resolución No. 414 del 8 de septiembre de 2014, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

La Resolución 414 de 2014 incluye en su artículo tercero el cronograma de aplicación del marco normativo en los siguientes periodos:

**“ARTÍCULO 3º. Cronograma.** *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.*

**período de preparación obligatoria.** *Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán*

*continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.*

*Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.*

***Período de transición:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.* (Subrayado fuera del texto)

*Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.*

***Período de aplicación:*** *Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.*

*A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:*

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.*
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.*
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.*
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.”*

*Por otro lado, El Instructivo 002 de 2014 indica, “Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final*

del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 establece lo siguiente:

*“ARTICULO 1º. Incorporar como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las guías de aplicación; el catálogo de cuentas y la Doctrina Contable Pública.*

(...)

*ARTICULO 2º. Incorporar, en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo de cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.*

*ARTICULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catalogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de Contabilidad Pública y que están sujetas a las Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”*

Para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, se publicó la resolución 437 del 12 de agosto de 2015, “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014”.

(...)

**ARTÍCULO 4º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.** Las Empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, reportarán el Estado de situación financiera de apertura-ESFA a más tardar el 15 de octubre 2015. (Subrayado fuera del texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos concluir:

La contabilidad durante el año 2015 como consecuencia de la transición al nuevo Marco normativo, se debe llevar para todos los efectos legales y hasta el 31 de diciembre de 2015 el reconocimiento contables con base en la normatividad tradicional, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública; y alternamente ir registrando los hechos y transacciones con el nuevo marco normativo a fin de obtener a partir del Estado de Situación Financiera de Apertura al 1 de Enero 1 de 2015, la información financiera que conlleva a estructurar los estados financieros comparativos.

Es de anotar, que a partir del 1º de enero de 2016, la contabilidad debe llevarse para todos los efectos legales, bajo el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de septiembre de 2014, el cual está conformado por el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas-CGC y la Doctrina Contable Pública. Para efectos de la clasificación, registro y reporte de los hechos económicos, debe utilizarse el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015.

\*\*\*

### CONCEPTO No. 20152000040101 DEL 22-10-15

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Diseño de las políticas contables sobre cartera en una Empresa Social del Estado

Señor  
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA  
Director Ejecutivo  
Auditing Firms Group—AFG.  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada el 24 de agosto de 2015, con el número 2015-550-004227-2 mediante el cual manifiesta:

*“Asunto: Una consulta*

*Producto del avance en el proceso de implementación de Estándares Internacionales de información financiera Pública, precisamente con las actividades de determinar las políticas contables relacionadas con la Cartera Pública, nos surge la siguiente inquietud que esperarnos nos sea resuelta de forma oportuna frente a dicho proceso:*

*“La ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para lo normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, establece el procedimiento adecuado que debe cumplir las entidades del Sector Público en cuanto a la administración y control de la cartera que se derive de la operación del Ente, además de la adopción y adecuación del Reglamento Interno de la Cartera pública. Par lo anterior y en razón o las constantes disyuntivas surgidas durante el proceso de determinación de políticas bajo NIIF la pregunta es: ¿Las políticas contables relacionadas con lo cartera pública de una Empresa de Salud E.S. E. (del orden Municipal), deben ser orientadas conforme a lo establecido en dicha ley o semejante al régimen privado?”*

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

## **CONSIDERACIONES**

Con respecto a su inquietud, Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establece lo siguiente:

### *“5.1 Políticas contables*

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.*

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

[...]

#### Medición posterior

[...]

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Para el efecto, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.”(Subrayado fuera de texto)

La ley 1438 de 2011 por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, establece lo siguiente:

*“ARTÍCULO 145. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. la presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial los párrafos de los artículos 171, 172, 175, 215 Y 216 numeral 1 de la Ley 100 de 1993, el párrafo del artículo 3, el literal (c) del artículo 13, los literales (d) y (j) del artículo 14 de la Ley 1122 de 2007, el artículo 121 del Decreto Ley 2150 de 1995, el numeral 43.4.2. del artículo 43 y los numerales 44.1.7, 44.2.3 del Artículo 44 de la Ley 715 de 2001, así como los artículos relacionados con salud de Ley 1066 de 2006” (Subrayado fuera de texto)*

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece lo siguiente:

Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público deben ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

[...]

#### PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

[...]

#### 3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

*Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

##### 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

*Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

[...]

*Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.*

### *3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.*

*Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

*De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.*

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

La Ley 1066 de 2006 fue derogada en materia de salud por la ley 1438 de 2011, por lo tanto la Empresa Social del Estado—ESE de nivel municipal de su consulta deberá, remitirse a la ley 1438 de 2011 y sus modificaciones en lo pertinente, para observar el contexto jurídico para la gestión administrativa de su cartera.

Ahora bien, para el diseño de las Políticas Contables de la ESE relacionadas con la cartera, ésta deberá seguir lo establecido por el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 remitiéndose específicamente a la Norma de Cuentas por Cobrar para establecer el reconocimiento, clasificación, medición, deterioro y baja en cuentas y también aquellas Normas que de manera directa e indirecta los remita de nuevo a la Norma de Cuentas por Cobrar.

Las actividades y métodos específicos que usará la ESE, adicionales a los que se encuentran en la Normas de la Resolución 414 de 2014 y que le sean pertinentes para reflejar su realidad económica y financiera, serán documentados en las Políticas Contables.

Adicionalmente, la ESE en su proceso de construcción de su Política Contable sobre la cartera, deberá tener en cuenta lo establecido en la Resolución 357 de 2008 en el numeral 3.1 con respecto a la depuración contable permanente y la sostenibilidad, donde se establece las acciones y controles necesarios para evitar que se tenga en los Estados

Financieros información y cifras que no representan derechos ni obligaciones para las Entidades públicas.

Por lo tanto, es fundamental para el diseño de la política contable para el manejo de la cartera de la ESE, seguir lo establecido en la Resolución 414 de 2014 y la Resolución 357 de 2008, lo cual permitirá una integralidad a dicha política.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000042821 DEL 06-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Elaboración de un manual de políticas contables coherentes con el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014

Doctora  
KATHERINE QUINTERO GUTIERREZ  
Implementador Resolución No. 414 de 2014  
Empresa de Servicios Públicos de Cáqueza  
Cáqueza (Cundinamarca)

**ANTECEDENTES**

Respetada doctora Katherine:

Me refiero a su comunicación de fecha septiembre 29 de 2015, radicada con el No. 2015-550-004732-2, en la que solicita *“información sobre si en el diagnóstico para implementación de las NIIF se debe dar alcance a las normas NIIF o solo dar uso y mención de la resolución 414 de 2014, bajo el entendido que las políticas contables se deben estructurar bajo lo señalado en la resolución 414 de 2014”*.

**CONSIDERACIONES**

El Artículo 354 de la Constitución Política, dispone:

*“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con las de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.*

*Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley” (Subrayado fuera de texto)*

Los literales a), e), i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, las siguientes:

*“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.*

*e) Señalar y definir los Estados Financieros e Informes que deben elaborar y presentar las Entidades y Organismos del Sector Público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir.*

*i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)*

A partir de las disposiciones constitucionales y legales antes señaladas, la Contaduría General de la Nación CGN estableció un régimen contable especial para las entidades públicas que conforman el Nivel Nacional y sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios, el cual se formalizó en el “Régimen de Contabilidad Pública” RCP, expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007.

Para el caso de las Empresas que no coticen en el mercado de valores y que no capten ni administren ahorro del público, el citado Régimen de Contabilidad Pública RCP fue modificado recientemente por la CGN la mediante la expedición de la Resolución 414 de 2014, que en los Artículos 1º y 2º, señala:

**ARTÍCULO 1º.** *Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.*

**ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación.** *El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. (Subrayado fuera de texto)*

En el Capítulo VI “Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones”, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos

económicos emitidas mediante Resolución 414 de 2014, en el numeral 5, tema 5.1., se dispone lo siguiente:

**e. Políticas contables**

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 357 de 2008, numeral 3.2, adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación con el cual se evalúa la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible, así:

“(…)

**Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.** *Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

*De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos. (...)*” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

El marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, emitido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014, compuesto por el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, constituye el conjunto de políticas contables que deben implementar las empresas sujetas a su ámbito de aplicación,



el cual fue desarrollado en el marco del proceso de convergencia de la regulación contable pública colombiana hacia estándares de información financiera (NIIF).

En cumplimiento de lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación CGN en la Resolución 414 de 2014, las empresas deberán documentar manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le permitan realizar el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para la elaboración y presentación de los estados financieros, a partir del juicio profesional y dependiendo de su naturaleza y características específicas de cada entidad contable pública.

Cuando una entidad contable pública adopte políticas contables específicas, deberá partir de los criterios genéricos establecidos en la regulación antes citada y proyectarla institucionalmente de forma tal que las transacciones, hechos u operaciones similares, puedan identificarse y desarrollarse de manera uniforme, mediante reglas contables de acuerdo a las particularidades de su modelo de negocio.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000043201 DEL 11-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Órgano responsable de aprobar el manual de políticas contables en una ESE

Doctor  
GUSTAVO DE J RAMÍRES LÓPEZ  
Profesional especializado  
Secretaria de Salud de Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550004916-2 en la cual manifiesta:

*“Para efecto de la Asesoría y Asistencia Técnica que le compete a la Secretaria de Salud del Departamento de Risaralda según la Ley 715 de 2001, de la manera más atenta le solicito expedir concepto sobre cuál es el órgano competente para aprobar el manual de políticas contables en una Empresa Social de Estado, según las siguientes consideraciones:*

**ANTECEDENTES:**

*La Contaduría General de la Nación define las Políticas Contables como directrices técnicas establecidas por la alta dirección o por los responsables de la información contable, que prescribe los criterios de la entidad en materia de información financiera, económica, social y ambiental.*

*En la actualidad las Empresas Sociales del Estado (ESE) dentro del proceso de implementación de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF) deben reformular su manual de políticas contables para actualizarlas al esquema NIIF.*

*Como los órganos de dirección de las ESE se constituyen la Gerencia y la Junta Directiva según lo normado en el artículo 5 del decreto 1876 de 1994. En tal sentido, dentro de las funciones de la Junta Directiva de la ESE enunciadas en el decreto 1876 de 1994, la única función con relación a la información financiera se enuncia en el numeral 9 del artículo 11, el cual es del siguiente tenor Analizar los Informes Financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir concepto sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional. Se destaca que en este numeral la atribución es de analizar y no de aprobar. Por su parte, el numeral 10 del decreto 139 de 1996 con el cual se derogó el artículo 14 del decreto 1876 de 1994 establece como función del Gerente de una ESE “Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero”*

#### CONSULTA:

*¿Cuál es el órgano competente en una Empresa Social del Estado para aprobar el manual de políticas de operación contables? De acuerdo a la definición de Políticas Contables de la Contaduría General de la Nación y en atención a los decretos 1876 de 1994 y 139 de 1996, las opciones se reducen a los responsables de la información financiera, a la Gerencia, o a la Junta Directiva.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES:

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

#### **“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)**

**PARÁGRAFO.** *El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de*

funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

**Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno.** Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

La resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“Artículo 1º. Adóptame el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

(...)

### **1.1. Control Interno Contable.**

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública..” (Subrayados fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, como instancia responsable del Control Interno, hecho que implica, que si

legal o estatutariamente no existe definición alguna al respecto, el representante legal debe asignar dicha responsabilidad a otros Directivos u órganos de Dirección. En caso de no hacerlo, deberá asumir directamente esta función.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000043481 DEL 17-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Contabilización del impuesto diferido bajo el nuevo marco normativo previsto en la Resolución 414 de 2014

Doctora:  
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA  
Jefe Gestión Contable  
Metro de Medellín Ltda.  
Bello, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 20155500048512, mediante la cual solicita concepto sobre la contabilización del impuesto diferido bajo el nuevo marco normativo contable previsto en la Resolución 414 de 2014, así:

“(…)

- *Hasta la fecha la Empresa siempre ha arrojado pérdida tanto contable como fiscal.*
- *De acuerdo con el artículo 191 numeral 4 del estatuto tributario el Metro se encuentra excluido de liquidar renta presuntiva (...)*

*Con base en lo anterior tenemos la siguiente inquietud: Para la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada es obligatorio realizar la contabilización del impuesto diferido teniendo en cuenta que a la fecha no se espera obtener en el futuro utilidad contable y fiscal. (...)*”

**CONSIDERACIONES**

El nuevo marco normativo de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran

recursos del público, establece las normas para el reconocimiento del impuesto diferido, así:

“(…)

## **2.2 Impuestos diferidos**

**2.2.1 Reconocimiento.** El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se basará en las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen un aumento en la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, antes de que expire su derecho de compensación (...)

Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral, se presentarán en el otro resultado integral. (...) (Subrayado fuera de texto)

## **CONCLUSIONES**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, este Despacho se permite concluir que el Metro de Medellín Ltda, reconocerá impuesto diferido por diferencias temporarias deducibles o imponibles generadas entre el valor en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, solo en la medida en que resulte probable

que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se pueda recuperar el activo o el pasivo sea liquidado.

Ahora bien, si llegare a determinarse que el Metro de Medellín Ltda obtendrá ganancias fiscales futuras, se deberá reconocer el impuesto diferido como un ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto cuando las diferencias temporarias hayan surgido de transacciones reconocidas en el patrimonio, caso en el cual se presentarán en el otro resultado integral.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000043891 DEL 23-11-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de las Propiedades Planta y equipo de los contratos de usufructo y el reconocimiento como ingreso de los planes de inversión de las Empresas de Acueducto y Alcantarillado

Doctor  
GUSTAVO JARAMILLO GONZÁLEZ  
Representante legal  
Aguas de Buga S.A. E.S.P.  
Guadalajara de Buga  
Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

*Me refiero a su consulta radicada el 23 de septiembre de 2015, con el número 2015-550-004733-2 mediante el cual manifiesta:*

*“A continuación realizamos un recuento del contrato que posee la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., con el Municipio de Guadalajara de Buga, denominado Usufructo, y que bajo la Resolución N° 414 emitida por la CGN, ha resultado algunas inquietudes, las cuales esperamos nos colaboren en resolver; dicho contrato cuenta con las siguientes características, así:*

- *Se realizó con el objeto de tomar en usufructo todos los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado de Guadalajara de Buga, con una vigencia de 20 años, el cual finalizaría posiblemente en el año 2018.*

- *Posee una cláusula de prohibición de cesión, donde no podrá ceder su posición contractual, previa autorización del nudo propietario, ni tampoco podrá dar en usufructo a terceros los bienes objeto del contrato.*
- *Se fijó un valor del contrato el cual será pagado en mensualidades, los primeros días de cada mes.*
- *Como obligaciones del usufructuario, entre otras están las siguientes:*

*Asumir a cargo de la tarifa de los servicios públicos y en los términos previstos en el plan de inversiones y en las definiciones previstas en el presente contrato, los costos ordinarios para la conservación y el mantenimiento de la infraestructura vinculada al servicio de acueducto y alcantarillado.*

*Recibir los bienes objeto del presente contrato, en el estado en que, al tiempo de la entrega se encuentren.*

*Conservar los bienes del presente contrato.*

*Restituir al nudo propietario al termino del contrato los bienes objeto del mismo, en buen estado, salvo el deterioro normal producido por su uso ordinario, según lo permita el plan de inversiones, y en los términos establecidos en el objeto del contrato.*

*Cobrar a los usuarios en los servicios de acueducto y alcantarillado de la ciudad de Buga que se atiende mediante la infraestructura objeto del contrato, la tarifa correspondiente a esos servicios.*

*Fijar las tarifas por los servicios que se presten y la tarifa correspondiente al peaje que será cobrado a quien utilice la infraestructura, de acuerdo con las normas legales.*

- *La empresa de Aguas de Buga S.A. E.S.P. asumió mediante otro si realizado al contrato, mantener asegurados durante el término de la vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, vandalismo y terrorismo.*

*De acuerdo a lo anterior, se solicita aclarar lo siguiente:*

- *La empresa al inicio de este contrato de usufructo recibió la infraestructura de acueducto y alcantarillado, y la contabilizó en cuentas de orden, bajo el nuevo marco ¿Cómo se debe contabilizar esta infraestructura recibida?*

2. Con el fin de conservar su forma y sustancia, se han realizado contratos por ampliación y reposición a la infraestructura de acueducto y alcantarillado, que se han llevado al activo diferido o al costo según el caso, bajo el nuevo marco normativo, ¿Cómo se deben llevar estas obras?

3. Todos los ingresos catalogados bajo la metodología tarifaria son contabilizados como ingresos operacionales en el periodo en que se facturan, pero teniendo en cuenta que en la tarifa se cobra un componente de inversión, ¿Cómo se debe manejar este ingreso bajo el nuevo marco?”

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

### **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera incluido en la Resolución 414 de 2014 establece:

#### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

[...]

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

[...]

#### **6.1.1 Activos**

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.”(Subrayado fuera de texto)



Por su parte, el Código Civil Colombiano, en su Título IX Del derecho de Usufructo se observa lo siguiente:

*“ARTICULO 823. CONCEPTO DE USUFRUCTO. El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.*

*ARTICULO 824. DERECHOS EN EL USUFRUCTO. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.” (Subrayado fuera de texto)*

De acuerdo al contrato de usufructo suscrito por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P. y sus cambios y otro si, se establece en sus cláusulas:

*“CLAUSULA PRIMERA: DEFINICIONES. Cuando en el presente contrato se utilice alguno de los términos definidos a continuación, se les dará el sentido previsto en la respectiva definición, por lo cual las definiciones se consideran parte integrante del mismo.*

*6. Reposición de Redes: Se entiende por reposición de redes la sustitución de tuberías de diámetro idéntico. La definición de reposición incluye también las obras de rehabilitación dedicadas a reparar y prolongar la vida útil de las tuberías. La reposición estará a cargo del usufructuario.*

*7. Reposición de equipos Electromecánicos: Se entiende por reposición la sustitución de equipos electromecánicos (bombas, captosres, etc.) por nuevos equipos de características idénticas. La definición de reposición incluye también trabajos de rehabilitación y mantenimiento dedicados a reparar y prolongar la vida útil de los equipos. La reposición de equipos electromecánicos estará a cargo del Usufructuario.*

*CLAUSULA SEGUNDA: OBJETO. El objeto del presente contrato es otorgar el usufructo de los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado con que actualmente cuenta EMBUGA S.A. E.S.P. a AGUAS DE BUGA S.A. E.S.P. los cuáles serán inventariados entre las partes dentro de los tres meses siguientes a la firma del presente contrato.*

*De la misma manera se entenderán integrados al presente contrato los bienes que en desarrollo del presente contrato se incorporen a la infraestructura, que se construyan por parte del Usufructuario, del Nudo Propietario, o de terceros, y que sean de propiedad del Nudo Propietario y por tanto contabilizados en su balance, sin que ello implique el pago de una suma adicional a las establecida en la cláusula sexta.*

*CLAUSULA TERCERA: DESTINACIÓN. El Usufructuario se compromete a utilizar los bienes objeto de este contrato para la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado en el casco urbano del Municipio de Guadalajara de Buga. En el evento que el Usufructuario, considere conveniente ampliar estos servicios a otros municipios utilizando la infraestructura física (redes y plantas) objeto del Contrato, esto solo se podrá efectuar previo consentimiento escrito del Nudo Propietario.*

*CLAUSULA CUARTA: PLAZO Y VIGENCIA. El plazo del presente contrato será de veinte (20) años contados a partir de la fecha de perfeccionamiento del mismo, según lo previsto en la cláusula 18 y su vigencia jurídica será hasta que el Acta de liquidación quede firme. PARÁGRAFO: En el evento que se haya cumplido el plazo y no exista la liquidación, el usufructuario deberá correr y prorrogar las garantías necesarias.*

[...]

*CLAUSULA SEXTA: VALOR DEL CONTRATO. El Usufructuario pagará al Nudo Propietario la cantidad de SESENTA MILLONES DE PESOS (\$60.000.000) mensuales, los primeros cinco (5) días de cada mes, por mensualidades vencidas, a partir de la firma de este contrato.*

*El anterior valor será reajustado anualmente, con el índice de inflación anual aplicado por la Comisión de Agua Potable (CRA) al cálculo tarifario para el servicio de acueducto y alcantarillado.*

[...]

*CLAUSULA DECIMA SEGUNDA: REVERSIÓN. Al finalizar el presente contrato los elementos y bienes objeto del mismo, continuaran siendo de propiedad del Nudo Propietario, así como también todas las afectaciones y mejoras que se hagan sobre los mismos.*

*El principio enunciado en el Inciso anterior se mantendrá aun cuando sea necesaria la reversión anticipada de la Infraestructura, por causa de la terminación anticipada del contrato, pero se entenderá que independientemente de las responsabilidades en que puedan incurrir las partes, el Nudo Propietario se compromete a mantener gravada la tarifa que se produzca en Guadalajara de Buga por la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado utilizando su infraestructura, para respaldar el pago de las obligaciones mencionadas en este contrato, y las obligaciones financieras del Usufructuario, incluyendo sus intereses, en la medida en que, en este último caso, los recursos obtenidos de dichos créditos hayan sido invertidos en el servicio o en la infraestructura dada en usufructo. El Nudo Propietario no efectuará compensaciones diferentes a que haya lugar.”(Subrayado fuera de texto)*

[...]

*“Los suscritos Alcalde Municipal y Gerente de Aguas de Buga S.A. E.S.P. en cumplimiento de lo decidido en la Junta Directiva Ordinaria de Socios del 10 de noviembre de 2000 según Acta 021, consignan las reformas hechas al contrato de usufructo entre la extinguida Empresa de Servicios Públicos de Guadalajara de Buga y Aguas de Buga S.A. E.S.P., en la siguiente forma:*

*El párrafo segundo de la CLAUSULA SEGUNDA queda así: "de la misma manera, se entenderán integrados al presente contrato los bienes que en desarrollo del mismo se incorporen a la infraestructura que se construya por parte del usufructuario, de nudo propietario o de terceros, y que serán de propiedad del nudo propietario".*

*A continuación de este texto se agrega el siguiente inciso: "el pasivo correspondiente a las inversiones en la infraestructura de Acueducto y Alcantarillado objeto del contrato de usufructo que a la fecha de la terminación del mismo no se hubiere cancelado, será asumido por el nudo propietario.*

*LA CLAUSULA QUINTA quedará así: “CLAUSULA QUINTA: Prohibiciones al usufructuario. El usufructuario no podrá dar en usufructo a terceros los bienes objeto del presente contrato, ni podrá ceder, bajo ninguna circunstancia, su posición contractual. El nudo propietario, por su parte, se compromete a no transferir a ningún título la propiedad que conserva sobre los bienes objeto del usufructo. Igualmente, le queda terminantemente prohibido entregar a título de concesión a particulares los bienes objeto de este contrato".*

*La CLAUSULA NOVENA queda así: “CLAUSULA NOVENA. Terminación y Prórroga del contrato: "Este contrato termina por vencimiento del término estipulado en CLAUSULA CUARTA sin que deba mediar aviso previo ni requerimiento alguno; no obstante, las partes podrán prorrogarlo de mutuo acuerdo.*

*[...]*

*OTRO SI*

#### *CONTRATO DE USUFRUTO*

*Entre los suscritos a saber Dr. FREDDY HERNANDO LIBREROS HENAO, mayor de edad identificado e identificado con cédula de ciudadanía No. 14.883.632 de Buga, en su condición de Alcalde Municipal del Municipio de Guadalajara de Buga, cargo para el cual fue posesionado el 31 de diciembre de 2007, ante el Notario Segundo de Guadalajara de Buga, según consta en el acta de posesión y la escritura Pública No. 001 de 02 de enero de 2008, y el ingeniero JULIÁN JIMÉNEZ COLONIA, mayor de edad e identificado con la cédula de ciudadanía No. 94.225.425 de zarzal (V) en su condición de Gerente y Representante Legal de la Empresa AGUAS DE BUGA S.A. E.S.P., quien se denomina el Usufructuario, hemos*

acordado suscribir el presente Otro Si al contrato de Usufructo de los bienes que integran la infraestructura de acueducto y alcantarillado de propiedad de la extinta EMBUGA S.A. E.S.P., para la fecha de firma del contrato, hoy de propiedad del Municipio de Guadalajara de Buga , que consistirá en las siguientes: PRIMERO: Exclúyase de la CLAUSULA OCTAVA, de las obligaciones de Nudo propietario, el literal e) que reza "Mantener asegurados durante el termino de vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, incendio, vandalismo y terrorismo". SEGUNDO: Adiciónese a la CLAUSULA SÉPTIMA, de las Obligaciones del usufructuario, el siguiente literal k) Mantener asegurado por periodos anuales durante e! termino de vigencia de este contrato los bienes objeto del mismo, en un nivel razonable de riesgo y en especial los eventos de terremoto, incendio, vandalismo y terrorismo. Lo demás del contrato continúa incólume.(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

[...]

## **1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS**

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

[...]

### **1.1.2 Ingresos por prestación de servicios**

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los flujos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece:

**2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- *El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.*

**SE ACREDITA CON:**

- *El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.*

**5111 GENERALES****DESCRIPCIÓN**

*Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.*

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 5 *El valor de la causación por los diferentes conceptos*

**SE ACREDITA CON:**

- n. *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.*

**CONCLUSIONES**

*De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a sus inquietudes, me permito señalar lo siguiente:*

- En el contrato de usufructo realizado por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., su cláusula segunda es clara en mostrar que la infraestructura para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado en el Municipio de Buga, se mantendrá en cabeza de éste, a su vez, cualquier infraestructura desarrollada a través de la ejecución del contrato se incorporará en los Estados Financieros del Municipio. Adicionalmente, en el mismo contrato se establece un periodo de usufructo por 20

años, un pago mensual a favor del Municipio por el mismo período, estipulaciones que impiden la cesión de los bienes de infraestructura a un tercero, que determinan el uso de dichos bienes como exclusivo para la prestación del servicio al Municipio de Buga y que ordenan la restitución al finalizar el contrato de usufructo toda la infraestructura entregada al principio y construida durante el período de ejecución del contrato.

*Por lo tanto, estos bienes de infraestructura no cumplen la definición de activo con base a lo estipulado en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014 y en consecuencia no podrán ser reconocidos en el grupo de Propiedades, Planta y Equipo de la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., en consecuencia, su reconocimiento continuará realizándose en Cuentas de Orden.*

*Adicionalmente, el pago mensual que realiza la Empresa al Municipio deberá ser reconocido como un gasto por arrendamiento operativo.*

- Debido a las condiciones pactadas en el contrato de usufructo celebrado por la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P., en donde queda bajo su responsabilidad la reposición de redes, equipos electromecánicos y los costos ordinarios para la conservación y el mantenimiento de la infraestructura vinculada al servicio de acueducto y alcantarillado, dichos desembolsos serán considerados como gastos del período en que se incurra en ellos y serán registrados en la subcuenta 511112 Obras y Mejoras en Propiedad Ajena de la cuenta 5111 GENERALES debido a que la infraestructura no está reconocida en los Estados Financieros de la Empresa por la razón enunciada en el párrafo inmediatamente anterior.
- Los ingresos que se recaudan a través de la tarifa por la prestación del servicio de Acueducto y Alcantarillado por parte de la Empresa, tienen incorporado un componente de Inversión, el cual se encuentra regulado por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico—CRA y orientado a la reposición, expansión y rehabilitación del sistema de acueducto y alcantarillado con base los planes de inversión presentados por la Empresa.

Por lo cual, dicho componente que se encuentra destinado al cumplimiento de los planes de inversión, no podrá ser reconocido como un ingreso en el momento del recaudo de la tarifa y deberá ser contabilizado como un pasivo en la subcuenta 299090 Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS debido a que la Empresa Aguas de Buga S.A. E.S.P. no ha incurrido en ningún costo o gasto para su incorporación de acuerdo con el principio de Asociación establecido en el Marco Conceptual.

El pasivo que se reconoce, se ira amortizando sobre una base sistemática a lo largo de los períodos en los cuales la empresa reconozca los costos y gastos relacionados con la ejecución de los planes de inversión establecidos con anterioridad.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000044801 DEL 04-12-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Competencia en la formulación del manual de políticas contables en una ESE y acto administrativo mediante el cual se adoptan las políticas contables

Doctor  
GERMÁN AUGUSTO GUERRERO GÓMEZ  
Secretario de Salud de Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005087-2 en la cual manifiesta:

*“Teniendo en cuenta que en la Resolución 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones” expedida por la Contaduría General de la Nación, se establece en el Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros numeral 5 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.*

*En consideración a que el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, página No 234 numeral 5.1 ha definido lo siguiente:*

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

*Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos*

*específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.”*

*El Decreto No 1876 de 1994 artículo 11 estableció las Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:*

*7. Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente.* (Subrayados fuera de texto)

*9. Analizar los Informes Financieros y los informes de ejecución presupuestal presentados por el Gerente y emitir concepto sobre los mismos y sugerencias para mejorar el desempeño institucional.*

*El decreto No 139 de enero 17 de 1996 en el artículo ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:*

*10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.*

*13. Diseñar y poner en marcha un sistema de información en salud, según las normas técnicas que expida el Ministerio de Salud, y adoptar los procedimientos para la programación, ejecución, evaluación, control y seguimiento físico y financiero de los programas.*

*Por lo anterior, le solicitamos de manera atenta se aclare las inquietudes planteadas a este respecto por los Presidentes de las Juntas Directivas de las Empresas Sociales del Estado de la Red Pública de Hospitales de Cundinamarca para que se determine de quien es la competencia y mediante qué acto administrativo se debe adoptar las políticas contables de estas entidades dentro del marco normativo establecido en la Resolución 414 de 2014.”*

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES:**



La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

**“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)**

**PARÁGRAFO.** El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

**Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno.** Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

La resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“Artículo 1º. Adóptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

(...)

**1.1. Control Interno Contable.**

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades

*propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública..”*

(...)

### **3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.**

*Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.*

*También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente”*

(Subrayados fuera de texto)

El Decreto 1876 del 3 de agosto de 1994 por el cual se reglamentan los artículos [194](#), [195](#) y [197](#) de la Ley 100 de 1993, establece:

*“Artículo 11º.- Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:*

(...)

*Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente.*

*Artículo 12º.- De la denominación de los actos de la Junta Directiva. Los Actos de la Junta Directiva de denominarán acuerdos, se numerarán sucesivamente con indicaciones del día, mes y año en que se expidan y serán suscritos por el Presidente y Secretario de la misma. Del acuerdo se deberán llevar un archivo consecutivo.”* (Subrayados fuera del texto).

El Decreto 139 del 17 de enero de 1996, Por el cual se establecen los requisitos y funciones para los Gerentes de Empresas Sociales del Estado y Directores de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud del sector público y se adiciona el Decreto número 1335 de 1990, prescribe:

**“ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado**

y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:

(...)

10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.

(...)

23. Las demás que establezcan la Ley y los reglamentos y las Juntas Directivas de las Entidades.” (Subrayados fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que debe efectuarse un análisis integral de la normatividad, dentro del cual se observa que la responsabilidad de la aprobación de las políticas contables recae sobre el nivel directivo, dentro del cual quedan también contempladas las Juntas Directivas. En consecuencia debe seguirse el siguiente derrotero, a efectos de determina la competencia respectiva:

- Debe examinarse si dentro de la normatividad superior existe un ordenamiento que defina dicha función. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado, ella estaría comprendida dentro de las funciones asignadas a los Gerentes las ESE del primer nivel de atención, en cuanto así lo dispone el Decreto 139 de 1996; y de las Juntas Directivas Directores en las Empresas de los demás niveles, toda vez que ellas quedan cubiertas por lo dispuesto en el Decreto 1876 de 1994.
- De no existir norma superior que regule el asunto, deberá examinarse lo estipulado en los Estatutos de cada Empresa, y actuar de conformidad con lo dispuesto en ello.
- Si no existiere determinación alguna en los eventos anteriormente relacionados, la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, como instancia responsable del Control Interno, hecho que implica, que el representante legal debe asignar dicha responsabilidad a otros Directivos u Organos de Dirección. En caso de no hacerlo, deberá asumir directamente esta función.

El medio de aprobación lo debe definir cada entidad, de conformidad con los mecanismos normales mediante los cuales se pronuncia oficialmente la instancia en quien recaiga la responsabilidad, de conformidad con los lineamientos antes señalados en estas conclusiones.

Mediante este concepto se complementa el concepto Nro. 20152000043201 del 11 de Noviembre de 2015, dirigido a la Secretaria de Salud de Risaralda.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20152000046761 DEL 23-12-15**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente.
	<b>TEMA</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMA</b>	Procedimiento para el registro de un vehículo recibido en comodato

Doctora  
LEIDY ALEXANDRA VERA  
Contador  
Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P.-S.A.  
Sabanalarga Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada el 5 de noviembre de 2015, con el número 2015-550-005342-2 mediante el cual manifiesta:

*“Cordial saludo.*

*Mediante la presente me permito pedirles el favor que me aclare una duda que no he podido resolver.*

*El municipio de Sabanalarga suscribió un contrato interadministrativo de comodato de un bien mueble con la empresa de Servicios públicos semsep esp código entidad 923272463 La inquietud es si la empresa ingresa este valor de carro compactador el cual es nuevo y esta avaluados por 337.328.000 se ingresaría a Propiedad Planta y equipo la cuenta nos*

umentaría el activo a la empresa. Nos afectaría en las Declaraciones de Renta de los próximos años. Porque la empresa no tiene la suficiente liquidez.

Si lo contabilizo de la siguiente manera como esta en la doctrina contable, la entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público establece:

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

*La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principios de contabilidad.*

[...]

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

[...]

#### 6.1.1 Activos

*Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda*

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

[...]

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.”(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014 establecen lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

## 10.2 Medición inicial

[...]

Quando se adquiriera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.”

[...]

## 2. SUBVENCIONES

### 2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

[...]

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (Subrayado fuera de texto)

[...]

### 2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se

determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente su Manual de procedimientos establece:

“CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

[...]

#### 25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

[...]

La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

El contrato interadministrativo de comodato celebrado entre el Municipio de Sabanalarga Casanare y la Empresa de Servicios Públicos SEMSEP ESP SA establece entre otras las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR DEL CONTRATO: Para todos los efectos legales el presente contrato tratándose de un contrato comodato las partes pactan como valor cero pesos mide. (\$0). CLAUSULA TERCERA: USO AUTORIZADO. EL COMODATARIO podrá utilizar el bien objeto de este contrato única y exclusivamente para el cumplimiento institucional, especialmente en la prestación del servicio público de aseo, que comprende la recolección domiciliaria de residuos sólidos y su transporte al sitio de disposición. CLAUSULA CUARTA: VALOR DE LOS BIENES. - EL COMODATARIO conjuntamente con EL COMODANTE, aceptan como valor del vehículo entregado en comodato el valor por el cual fue adquirido por el municipio, por lo que asciende a la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES



TRECIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE. (\$337.328.000), PARÁGRAFO: EL COMODATARIO dispondrá del bien objeto de este contrato de acuerdo con la destinación pactada en la cláusula tercera. CLÁUSULA QUINTA: DURACIÓN DEL CONTRATO. -El término de duración del presente contrato de Comodato es de CINCO (05) AÑOS, contados a partir de la fecha del acta de entrega de los bienes por EL COMODANTE al COMODATARIO. PARÁGRAFO. El término de duración del presente contrato podrá prorrogarse a voluntad del comodante por un periodo igual al convenido inicialmente, siempre y cuando sea solicitado por EL COMODATARIO, siquiera con un mes de antelación al vencimiento del mismo. CLÁUSULA SEXTA: RESTITUCIÓN. -Terminado el plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, el COMODATARIO se obliga a restituir al COMODANTE, EL Vehículo descrito en la cláusula primera de este contrato, en las mismas condiciones en que los recibió, salvo el deterioro natural por el uso y el goce legítimos. No obstante lo anterior, el COMODANTE podrá exigir la restitución del mencionado bien antes del plazo señalado en la cláusula cuarta del presente contrato, en los siguientes casos: a) Si advierte el mal uso del bien entregado; b) Por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a cargo del COMODATARIO, consignadas en la cláusula séptima del presente contrato. PARAGRAFO: En caso de necesitar la restitución anticipada del bien dado en comodato, EL COMODANTE comunicará por escrito al COMODATARIO, con un plazo mínimo de un (1) mes de anticipación para garantizar la entre la de los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente de acuerdo a los dos marcos normativos vigentes:

Resolución 414 de 2014

El tratamiento contable de los contratos de comodato no se desarrollada expresamente dentro de la Resolución 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, se establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, le corresponde a Sabanalarga Empresa de Servicios Públicos—SEMSEP E.S.P. S.A., evaluar con base en el contrato de comodato firmado, el grado de control del recurso que para este caso se refiere al Vehículo Recolector Compactador recibido por parte del municipio, esto con el fin de establecer si cumple con las características para ser reconocido como un activo en los estados financieros de la empresa.

Para realizar la evaluación, la empresa deberá establecer entre otros aspectos los siguientes:

- El vehículo Recolector Compactador le generará beneficios económicos futuros a la empresa.
- La empresa asume sustancialmente los riesgos y ventajas sobre el Vehículo Compactador a raíz de la firma del contrato de comodato.
- La empresa decide el propósito para el cual se destina el Vehículo Recolector Compactador.
- Puede Prorrogar sin ningún inconveniente el acuerdo más allá de la fecha fijada inicialmente.
- Usará el Vehículo Recolector Compactador por la mayor parte de la vida útil del mismo.

Si luego de realizar la evaluación, SEMSEP E.S.P. S.A. determina que el Vehículo compactador es un activo, procederá a registrarlo por el valor pactado en el contrato de \$337.328.000 millones de pesos en la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y cuya contrapartida será un ingreso por subvenciones.

Luego de reconocer el Vehículo Recolector Compactador, la empresa procederá a seguir lo dispuesto en la medición posterior en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.

En caso contrario, SEMSEP E.S.P. S.A. deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo del Vehículo Recolector Compactador, por ser entregado sin ninguna contraprestación por el lapso de tiempo pactado en el contrato, la empresa deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo por un vehículo de similares características y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos.

### **Régimen de Contabilidad Precedente**

Para el reconocimiento de los bienes entregados y recibidos en comodato le es aplicable el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo para los bienes de uso permanente y sin contraprestación.

Por lo tanto, SEMSEP E.S.P. S.A. al ser una empresa que recibe el bien por parte de una entidad de gobierno, deberá acreditar por el valor del Vehículo Recolector Compactador la subcuenta 934619 Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. Para el caso de las Empresas que deben aplicar la Resolución 414 de 2014, este procedimiento es válido hasta el 31 de Diciembre de 2015 y a

partir del 1 de Enero de 2016 deben aplicar el procedimiento señalado anteriormente como Resolución 414 de 2014

\*\*\*

Otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20152000002201 del 05-02-2015

20152000002371 del 06-02-2015

20152000040031 del 21-10-2015

20152000040901 del 23-10-2015

20152000042361 del 30-10-2015

20152000042781 del 06-11-2015

20152000044811 del 04-12-2015

\*\*\*

## CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 20152000037571 de fecha 02-10-15 Modificó el Concepto No. 20152000030861 de 13-07-15

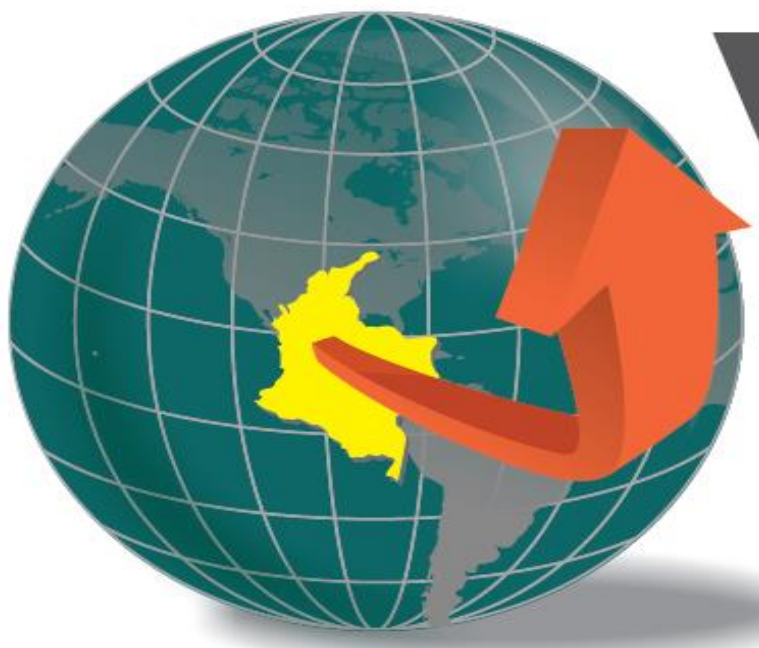
El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de 08-07-15

El Concepto No. Concepto No. 20152000046721 de fecha 23-12-15 Modificó el Concepto No. 200912138381 de 30-12-09

# Capítulo 4

## Marco Normativo

### Empresas Que No Cotizan En El Mercado De Valores, Y Que No Captan Ni Administran Ahorro Del Público – Decreto 3022 de 2013



4. [MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – DECRETO 3022 DE 2013 \(Link\)](#)

# Capítulo 5

## Marco Normativo

### Entidades De Gobierno - Res. 533 de 2015



5. [MARCO NORMATIVO – ENTIDADES DE GOBIERNO – RESOLUCIÓN 533 DE 2015 \(Link\)](#)